

Príručka na používanie
medzinárodných
audítorských štandardov
pri výkone auditu
v malých a stredných
podnikoch

Zväzok 1 – Základné koncepcie

Tretie
vydanie



International
Federation
of Accountants

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, NY 10017

Táto implementačná príručka bola vypracovaná Výborom pre malé a stredné podniky (Small and Medium Practices Committee) Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC). Tento výbor zastupuje záujmy profesionálnych účtovníkov pôsobiacich v malých a stredných podnikoch a iných profesionálnych účtovníkov, ktorí poskytujú služby malým a stredným podnikom.

Túto publikáciu si môžete bezplatne stiahnuť na internetovej stránke IFAC-u: www.ifac.org. Text schválený pre danú publikáciu je zverejnený v anglickom jazyku.

Poslaním Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) je slúžiť vo verejnom záujme, posilňovať účtovnícku profesiu na celom svete a prispievať k rozvoju silných medzinárodných ekonomík vytváraním mimoriadne kvalitných profesionálnych štandardov, propagovaním ich dodržiavania, prehlbovaním medzinárodnej konvergenencie takýchto štandardov a vyjadrovaním svojho názoru k záležitostiam, ktoré sú vo verejnom záujme a je pre ne mimoriadne relevantná profesionálna odbornosť.

Pre ďalšie informácie kontaktujte, prosím: paulthompson@ifac.org.

Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, tretie vydanie, Výboru pre malé a stredné podniky, vydaná Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC) v novembri 2011 v anglickom jazyku, bola preložená do slovenského jazyka Úradom pre dohľad nad výkonom auditu (UDVA) v septembri 2012 a používa sa so súhlasom IFAC-u. IFAC nenesie žiadnu zodpovednosť za správnosť a úplnosť prekladu alebo následky, ktoré by z použitia príručky mohli vyplynúť. Schválený text všetkých publikácií IFAC-u je text zverejnený IFAC-om v anglickom jazyku.

Text *Príručky na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, tretie vydanie*, v anglickom jazyku © 2011 Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC). Všetky práva vyhradené.

Text *Príručky na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, tretie vydanie*, v slovenskom jazyku © 2012 Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC). Všetky práva vyhradené.

Originálny názov „Príručka na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch, tretie vydanie“: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third Edition* ISBN 978-1-60815-099-1

ISBN 978-80-970174-3-9



Obsah

| Zväzok 1 | Odkaz na primárne štandardy ISA | Strana |
|---|--|--------|
| Predslov | | 5 |
| Žiadosť o pripomienky | | 6 |
| 1. Ako používať príručku | | 8 |
| 2. Štandardy ISA | | 13 |
| Základné koncepcie | | 20 |
| 3. Etika, štandardy ISA a kontrola kvality | ISQC 1, 200, 220 | 21 |
| 4. Audit zameraný na riziká – prehľad | viaceré štandardy | 34 |
| 5. Interná kontrola – účel a prvky | 315 | 54 |
| 6. Tvrdenia vo finančných výkazoch | 315 | 80 |
| 7. Významnosť a riziko auditu | 320 | 87 |
| 8. Postupy na posúdenie rizík | 240, 315 | 99 |
| 9. Reakcia na posúdené riziká | 240, 300, 330, 500 | 109 |
| 10. Ďalšie audítorské postupy | 330, 505, 520 | 120 |
| 11. Účtovné odhady | 540 | 142 |
| 12. Spriaznené osoby | 550 | 151 |
| 13. Následné udalosti | 560 | 160 |
| 14. Nepretržité pokračovanie v činnosti | 570 | 167 |
| 15. Zhrnutie ostatných požiadaviek štandardov ISA | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 | 177 |
| 16. Audítorská dokumentácia | ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 | 211 |
| 17. Formovanie stanoviska k finančným výkazom | 700 | 224 |

Obsah

| Zväzok 2 | Odkaz na primárne štandardy ISA | Strana |
|---|---------------------------------|--------|
| Predslov | | 5 |
| Žiadosť o pripomienky | | 6 |
| 1. Ako používať príručku | | 8 |
| 2. Úvod k prípadovým štúdiám | | 13 |
| FÁZA I: Posúdenie rizika | | |
| 3. Posúdenie rizika – prehľad | | 24 |
| Predbežné aktivity | | 27 |
| 4. Prijatie zákazky na audit a pokračovanie v zákazke | ISQC 1, 210, 220, 300 | 27 |
| Plánovanie auditu | | |
| 5. Celková stratégia auditu | 300 | 43 |
| 6. Určovanie a uplatňovanie významnosti | 320, 450 | 54 |
| 7. Diskusie auditorského tímu | 240, 300, 315 | 70 |
| Vykonanie postupov na posudzovanie rizika | | |
| 8. Prirodzené riziká – identifikácia | 240, 315 | 79 |
| 9. Prirodzené riziká – posúdenie | 240, 315 | 107 |
| 10. Závažné riziká | 240, 315, 330 | 117 |
| 11. Oboznámenie sa s internou kontrolou | 315 | 127 |
| 12. Hodnotenie internej kontroly | 315 | 141 |
| 13. Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole | 265 | 171 |
| 14. Záver fázy posúdenia rizík | 315 | 184 |
| FÁZA II: Reakcia na riziko | | |
| 15. Reakcia na riziko – prehľad | – | 194 |
| 16. Auditorský plán reagujúci na zmeny | 260, 300, 330, 500 | 197 |
| 17. Určenie rozsahu testovania | 330, 500, 530 | 221 |
| 18. Dokumentácia vykonanej práce | 230 | 250 |
| 19. Písomné vyhlásenia | 580 | 254 |
| FÁZA III: Vykazovanie | | |
| 20. Vykazovanie – prehľad | – | 267 |
| 21. Posudzovanie auditorských dôkazov | 220, 330, 450, 520, 540 | 270 |
| 22. Informovanie osôb poverených spravovaním | 260, 450 | 287 |
| 23. Modifikácie správy audítora | 705 | 298 |
| 24. Odsek so zdôraznením skutočnosti a odsek o iných skutočnostiach | 706 | 311 |
| 25. Porovnávacie informácie | 710 | 317 |

Predslov

Vitajte na stránkach tretieho vydania Príručky na používanie medzinárodných audítorských štandardov pri výkone auditu v malých a stredných podnikoch Výboru pre malé a stredné podniky IFAC-u.

V tomto vydaní sme mali možnosť príručku vylepšiť z odbornej stránky a tiež vykonať malé úpravy, ktoré sa týkajú grafickej stránky. Treba mať však na pamäti, že veľa používateľov môže prechádzať procesom prekladu danej príručky, preto sme sa snažili udržať revízie v tomto vydaní na minime.

Prvé vydanie príručky vypracoval Kanadský inštitút účtovných znalcov (CICA) v roku 2007 a bola určená na to, aby praktizujúcim osobám umožnila, prostredníctvom vysvetlení a názorných príkladov, hlbšie pochopiť audit vykonaný v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA). Príručka ponúka praktický audítorský prístup „ako postupovať“, ktorý môžu praktizujúce osoby využívať pri audite zameranom na riziká v malých a stredne veľkých podnikoch (SME). V neposlednom rade by mala praktizujúcim osobám pomôcť vykonávať vysoko kvalitné, nákladovo efektívne audity v SME, a tak im umožniť lepšie slúžiť verejným záujmom.

Táto príručka poskytuje nezáväzný výklad uplatňovania štandardov ISA. Nemá sa používať ako náhrada namiesto štandardov ISA, ale má slúžiť skôr ako doplnok, ktorého cieľom je pomôcť konzistentne aplikovať tieto štandardy v rámci výkonu auditov v malých a stredných podnikoch. Príručka sa nezaobera všetkými aspektmi štandardov ISA a nemala by sa používať na účely určovania súladu so štandardmi ISA alebo preukazovania ich dodržiavania.

S cieľom pomôcť členským organizáciám maximalizovať využitie tak tejto príručky, ako aj jej sesterskej publikácie - *Príručky kontroly kvality pre malé a stredne veľké audítorské firmy*, pripravuje Výbor pre malé a stredné podniky sprievodnú príručku spolu s ďalšími materiálmi, ktorých cieľom je podporovať využívanie príručiek v oblasti vzdelávania a odbornej prípravy. Sprievodná príručka bude obsahovať aj návrhy, ako môžu členské organizácie IFAC-u a firmy čo najlepšie príručky využívať, aby vyhovovali ich vlastným potrebám a jurisdikcii.

Uvítame tiež, ak čitatelia príručky navštívia sekciu SMP na stránkach IFAC-u na www.ifac.org/SMP, ktorá má k dispozícii informácie o činnosti výboru a rozsiahlu zbierku ďalších voľne dostupných publikácií a zdrojov.

Sylvie Voghel

predsedníčka Výboru SMP IFAC-u
november 2011

Žiadosť o pripomienky

Oboznamujete sa s tretím vydaním tejto príručky. Aj napriek tomu, že príručku považujeme za užitočnú a veľmi kvalitnú, dá sa ešte vylepšiť. Preto sme sa zaviazali, že príručku budeme pravidelne aktualizovať, aby sme zabezpečili, že bude odzrkadľovať aktuálne štandardy a bude v maximálnej miere využiteľná.

Privítame pripomienky od tvorcov štandardov jednotlivých štátov, členských organizácií IFAC-u, praktikov a iných osôb. Uvítame najmä pripomienky týkajúce sa nasledujúcich otázok:

1. Ako používate príručku? Používate ju napríklad ako základ pre školenia a/alebo praktickú referenčnú príručku, alebo iným spôsobom?
2. Považujete príručku za dostatočne prispôbenú pre výkon auditu v malých a stredných podnikoch?
3. Myslíte si, že v príručke sa dá jednoducho orientovať? Ak nie, čo navrhujete na zlepšenie orientácie v nej?
4. Ako inak sa ešte dá, podľa Vášho názoru, zvýšiť využiteľnosť príručky?
5. Poznáte nejaké odvodené produkty – napríklad školiace materiály, formuláre, kontrolné zoznamy a programy – ktoré boli vypracované na základe tejto príručky? Ak áno, prosím, uveďte podrobnosti.

Prosím, zašlite svoje pripomienky Paulovi Thompsonovi, zástupcovi riaditeľa, na:

Email: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Adresa: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017, USA

Zrieknutie sa zodpovednosti

Cieľom tejto príručky je pomôcť praktikom implementovať Medzinárodné audítorské štandardy (ISA) pri výkone auditu v malých a stredne veľkých účtovných jednotkách, nemá však nahradiť samotné štandardy ISA. Praktici by mali navyše túto príručku používať v kontexte svojho odborného úsudku, so zreteľom na fakty a okolnosti súvisiace s každým konkrétnym auditom. IFAC sa zrieka všetkej zodpovednosti za škody, ktoré môžu vzniknúť priamo alebo nepriamo v dôsledku používania a uplatňovania tejto príručky.

1 Ako používať príručku

Účelom tejto príručky je poskytnúť praktické usmernenie praktikom vykonávajúcim audit v malých a stredne veľkých účtovných jednotkách (SME). Žiaden materiál uvedený v príručke by sa však nemal používať ako náhrada za:

- **Prečítanie a porozumenie štandardov ISA**

Predpokladá sa, že praktizujúce osoby už čítali text Medzinárodných audítorských štandardov (ISA) v znení obsiahnutom v *Príručke Medzinárodných vyhlásení na kontrolu kvality, audit, preverenie a iné uistovacie a súvisiace služby IFAC-u*, ktorú si možno bezplatne stiahnuť v sekcii publikácií a zdrojových dokumentov na stránkach <http://www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>. ISA 200.19 uvádza, že audítor musí poznať celé znenie textu jednotlivých štandardov ISA, vrátane ich aplikácií a vysvetľujúceho materiálu, aby mohol pochopiť ich ciele a správne uplatňovať ich požiadavky. Štandardy ISA, ako aj najčastejšie kladené otázky a ostatný podporný materiál je tiež možné získať v „Clarity Center“ na <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center>.

- **Používanie odborného úsudku**

Aby bolo možné efektívne uplatniť štandardy ISA, vyžaduje sa použitie odborného úsudku na základe konkrétnych skutočností a podmienok v rámci firmy a konkrétnej zákazky.

Aj keď sa očakáva, že podstatnú skupinu jej používateľov budú tvoriť malé a stredné podniky (SMP), táto príručka má pomáhať všetkým praktikom pri uplatňovaní štandardov ISA v rámci auditov v SME.

Túto príručku možno použiť na:

- lepšie pochopenie auditov vykonávaných v súlade so štandardmi ISA,
- vypracovanie manuálu pre zamestnancov (tam, kde si to vyžaduje miestna legislatíva alebo firemné postupy), ktorý sa bude používať v každodennej praxi a bude predstavovať základ pre školenia a individuálne štúdium a diskusiu, a
- pomoc pri zabezpečení toho, aby zamestnanci pristupovali k plánovaniu a výkonu auditu konzistentne.

V tejto príručke sa často hovorí o audítorskom tíme, čo nabáda k záveru, že výkonu auditu sa venuje viac ako jedna osoba. Tie isté všeobecné princípy sa však týkajú aj zákazky na audit, ktorý vykonáva len jedna osoba (praktizujúca osoba).

1.1 Reprodukcia, preklad a prevzatie príručky

IFAC podporuje a umožňuje reprodukciu, preklad a prevzatie svojich publikácií. Osoby, ktoré majú záujem o reprodukciu, preklad alebo prevzatie danej publikácie, by mali kontaktovať permissions@ifac.org.

1.2 Obsah a štruktúra kapitoly

Namiesto zhrnutia každého štandardu ISA v poradí, v akom nasledujú, sme príručku rozdelili do dvoch zväzkov:

- zväzok 1 – Základné koncepcie,
- zväzok 2 – Praktická príručka.

Toto je prvý zväzok príručky. Poskytuje prehľad celého procesu auditu a diskusiu o hlavných koncepciách auditu, ako sú významnosť, tvrdenia, interná kontrola, procesy posúdenia rizík, ako aj použitie ďalších audítorských postupov pri reakcii na posúdené riziká. Táto časť tiež obsahuje zhrnutie požiadaviek štandardov ISA so zreteľom na:

- špecifické oblasti, ako sú účtovné odhady, spriaznené osoby, následné udalosti, nepretržité pokračovanie v činnosti a iné;
- požiadavky na dokumentáciu; a
- formovanie stanoviska k finančným výkazom.

Zväzok 2 tejto príručky sa zameriava na to, ako používať koncepcie opísané v zväzku 1. Obsahom sú typické fázy výkonu auditu od prijatia klienta, plánovania a posúdenia rizík cez reakciu na riziká a zhodnotenie získaných audítorských dôkazov až po prijatie príslušného stanoviska audítora.

Prehľad štruktúry

Každá kapitola v oboch zväzkoch tejto príručky má nasledujúcu štruktúru:

- **Názov kapitoly**
- **Schéma procesu auditu – výňatok**
Väčšina kapitol obsahuje výňatok z príslušnej schémy procesu auditu, aby sa zvýraznili tie konkrétne aktivity, ktoré opisuje daná kapitola.
- **Obsah kapitoly**
Určenie obsahu a účelu jednotlivých kapitol.
- **Relevantné štandardy ISA**
Väčšina kapitol v tejto príručke začína výňatkami textov zo štandardov ISA, ktoré sú relevantné pre obsah danej kapitoly. Tieto texty zahŕňajú relevantné požiadavky a v niektorých prípadoch aj ciele (niekedy sú zvýraznené samostatne, v prípade, že sa kapitola prvotne zameriava na konkrétny štandard ISA), vybrané definície a materiál pre uplatňovanie štandardov ISA. Zahrnutie týchto vybraných častí štandardov ISA neznamená, že ostatný materiál z daného štandardu ISA, ktorý nie je konkrétne spomínaný, alebo ostatné štandardy ISA, ktoré sa vzťahujú na predmetnú skutočnosť, sa nemajú takisto zobrať do úvahy. Výňatky v príručke sú založené iba na úsudku autorov o tom, čo je relevantné z hľadiska obsahu každej jednej kapitoly. Napríklad, požiadavky štandardov ISA 200, 220 a 300 sa uplatňujú v rámci celého procesu auditu, ale boli spomínané konkrétne iba v jednej alebo dvoch kapitolách.
- **Prehľad a obsah jednotlivých kapitol**
Prehľad každej kapitoly poskytuje:
 - časti textov príslušných štandardov ISA; a
 - prehľad toho, čím sa kapitola zaoberá.

Tento prehľad pokračuje podrobnejšími diskusiami o vecných otázkach a praktickým postupným návodom/metodikou na to, ako implementovať jednotlivé štandardy ISA. Táto časť môže obsahovať odvolávky na jednotlivé relevantné štandardy ISA. I keď sa táto príručka zameriava výlučne na štandardy ISA (okrem štandardov patriacich do skupiny ISA 800-899), ktoré sa vzťahujú na audit historických finančných informácií, v texte sú odvolávky aj na *Etický kódex pre účtovných odborníkov*, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov

(Etický kódex IESBA), a na Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1 (ISQC 1), *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby*.

- **Poznámky na zváženie**

V príručke na nachádza mnoho poznámok na zamyslenie sa. Tieto poznámky poskytujú praktické rady vo veciach súvisiacich s auditom, ktoré možno jednoducho prehliadnuť, alebo pri ktorých môžu mať praktizujúce osoby problémy pochopiť a realizovať určité koncepcie.

- **Názorné prípadové štúdie**

Na znázornenie toho, ako možno štandardy ISA uplatňovať v praxi, zväzok 2 tejto príručky obsahuje dve prípadové štúdie. Na konci mnohých kapitol v rámci zväzku 2 sú uvedené a opísané dva možné prístupy k dokumentovaniu uplatňovania požiadaviek štandardov ISA. Pre ďalšie podrobné informácie o týchto prípadových štúdiách si pozrite, prosím, zväzok 2, kapitolu 2 tejto príručky.

Účel týchto prípadových štúdií a uvedenej dokumentácie je len ilustratívny. Uvedená dokumentácia je iba výťahom z typického auditorského spisu a opisuje len jeden možný spôsob, ako dosiahnuť súlad s požiadavkami štandardov ISA. Uvedené dáta, analýzy a komentáre predstavujú len niektoré okolnosti a úvahy, s ktorými sa audítor bude musieť zaoberať v rámci konkrétneho auditu. Ako vždy, audítor musí uplatniť svoj odborný úsudok.

Prvá prípadová štúdia sa viaže na fiktívnu účtovnú jednotku s názvom Dephta Furniture. Ide o miestneho rodinného výrobcu nábytku s 15 zamestnancami na plný úväzok. Táto jednotka má jednoduchú štruktúru správy a riadenia, málo úrovni riadenia a jednoduché spracovanie transakcií. V účtovníctve sa využíva štandardný softvérový balík.

Druhá prípadová štúdia je založená na ďalšom vymyslenom subjekte s názvom Kumar & Co. Ide o mikropodnikateľský subjekt s dvoma zamestnancami na plný úväzok, majiteľom a jedným účtovníkom na polovičný úväzok.

Ďalšie publikácie IFAC-u

Túto príručku si možno prečítať aj v spojitosti s *Príručkou o kontrole kvality v malých a stredne veľkých podnikoch*, ktorú je možné voľne si stiahnuť zo stránky IFAC-u venovanej publikáciám a zdrojom na adrese <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Slovník pojmov

Táto príručka používa veľa výrazov tak, ako boli definované v Etickom kódexe IESBA, Slovníku pojmov, a v rámci štandardov ISA (ako sú uvedené v *Príručke medzinárodných vyhlásení na kontrolu kvality, audit, preverenie a iné uistovacie a súvisiace služby*). Partneri i zamestnanci musia byť s týmito pojmami oboznámení.

V príručke sa používajú aj nasledujúce pojmy:

Systém kontrol zameraný proti podvodom

Je to systém kontrol navrhnutý manažmentom na predchádzanie nesprávnostiam vyplývajúcich z podvodov alebo ich odhaľovanie. Vzhľadom na to, že manažment stojí nad ním, tento systém kontrol nemôže zabrániť vzniku podvodu, ale môže pôsobiť ako odstrašujúci prostriedok a sťažiť utajenie spáchania podvodu. Medzi typické príklady patria:

- Predpisy a postupy, ktoré určujú dodatočnú povinnosť, napr. podpis pri uskutočňovaní zápisov v účtovnom denníku;
- Zlepšené kontrolné prvky na prístup k citlivým údajom a transakciám;

- Skryté výstrahy;
- Správy o nezrovnalostiach a mimoriadnych okolnostiach;
- Kontrolné stopy;
- Programy aktivované v prípade vzniku podvodov;
- Postupy pre riadenie ľudských zdrojov, napríklad identifikácia/monitorovanie jednotlivcov s nadpriemerným potenciálom na spáchanie podvodu (napr. nadmerne márnivý životný štýl); a
- Mechanizmy pre anonymné nahlasovanie potenciálnych podvodov.

Kontroly na úrovni účtovnej jednotky

Kontroly na úrovni účtovnej jednotky sa venujú všeobecným rizikám. Prispievajú k určeniu „tónu zhora“ danej organizácie a stanovujú očakávania pre kontrolné prostredie. Často ide o menej zreteľné kontroly, než sú tie, ktoré pôsobia na úrovni transakcií, ale majú široký a významný vplyv na ostatné interné kontroly. Sú to kontroly vytvárajúce veľmi dôležitý základ, na ktorom sa vytvárajú (ak sa vytvárajú) ďalšie prvky internej kontroly. Príklady kontrolných prvkov na úrovni účtovnej jednotky zahŕňajú záväzok manažmentu postupovať eticky, postoje k internej kontrole, prijímaniu zamestnancov, zodpovednosti už prijatých zamestnancov či boju proti podvodom alebo finančnému vykazovaniu na konci obdobia. Tieto kontrolné prvky budú mať vplyv na všetky ostatné pracovné procesy v rámci účtovnej jednotky.

Manažment

Osoby, ktoré majú výkonnú zodpovednosť za chod jednotlivých operácií účtovnej jednotky. V prípade niektorých účtovných jednotiek, v rámci určitých jurisdikcií, manažment zahŕňa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním – sú to napríklad výkonní členovia správnej rady alebo majiteľ pôsobiaci ako manažér.

Osoby poverené spravovaním (OPS)

Osoby alebo organizácie (napr. poverený správca určitej spoločnosti), ktoré zodpovedajú za dohľad nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky a majú povinnosti týkajúce sa zodpovednosti účtovnej jednotky. Patrí sem aj dohľad nad procesom finančného vykazovania. V prípade niektorých účtovných jednotiek, v rámci niektorých jurisdikcií, môžu osoby poverené spravovaním zahŕňať členov manažmentu – sú to napríklad výkonní členovia riadiaceho orgánu účtovnej jednotky vo verejnom alebo súkromnom sektore, alebo majiteľ pôsobiaci ako manažér.

Vlastník pôsobiaci ako manažér

Týmto pojmom sa označuje vlastník účtovnej jednotky, ktorý sa každodenne podieľa na organizovaní jej činnosti. Vo väčšine prípadov je vlastník pôsobiaci ako manažér aj osobou poverenou spravovaním účtovnej jednotky.

Malé a stredne veľké podniky (SMP)

Účtovný podnik/firma, ktorá sa vyznačuje týmito charakteristikami:

- ich klientmi sú najmä malé a stredne veľké účtovné jednotky (SME);
- na doplnenie limitovaných technických zdrojov danej spoločnosti sa využívajú externé zdroje;
- zamestnávajú iba obmedzený počet odborných zamestnancov.

Kritériá pre vymedzenie malých a stredne veľkých podnikov/firiem sa v jednotlivých jurisdikciách môžu líšiť.

1.4 Skratky používané v tejto príručke

| | |
|--------------------------------|--|
| AR | Pohľadávky z obchodného styku |
| Tvrdenia (kombi- novane) | Ú = úplnosť E = existencia S = správnosť a zaradenie v čase O = ocenenie |
| CAAT | Počítačom podporované audítorské techniky |
| MJ | Menové jednotky (štandardná menová jednotka sa označuje „€“) |
| FV | Finančné výkazy |
| HR | Ľudské zdroje |
| IAASB | Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby |
| IK | Interná kontrola. Päť hlavných prvkov internej kontroly tvoria: KA = kontrolné aktivity KP = kontrolné prostredie IS = informačné systémy MO = monitorovanie PR = posudzovanie rizika |
| IESBA Code | Etický kódex pre účtovných odborníkov IESBA |
| IFAC | Medzinárodná federácia účtovníkov |
| IFRS | Medzinárodné štandardy finančného vykazovania |
| ISA | Medzinárodné audítorské štandardy |
| ISAE | Medzinárodné štandardy na uisťovacie služby |
| IAPS | Medzinárodné audítorské praktické usmernenia |
| ISQC | Medzinárodný štandard na kontrolu kvality |
| ISRE | Medzinárodné štandardy na zákazky na preverenie |
| ISRS | Medzinárodné štandardy na súvisiace služby |
| IT | Informačné technológie |
| PC | Osobný počítač |
| V&V | Výskum a vývoj |
| RVN | Riziko významnej nesprávnosti |
| PPR | Postupy na posúdenie rizika |
| SME | Malá a stredne veľká účtovná jednotka |
| SMP | Malý a stredne veľký podnik |
| TK | Testy kontrol |
| OPS | Osoby poverené spravovaním |
| PD | Pracovná dokumentácia |

2 Štandardy ISA

Štruktúra štandardov ISA

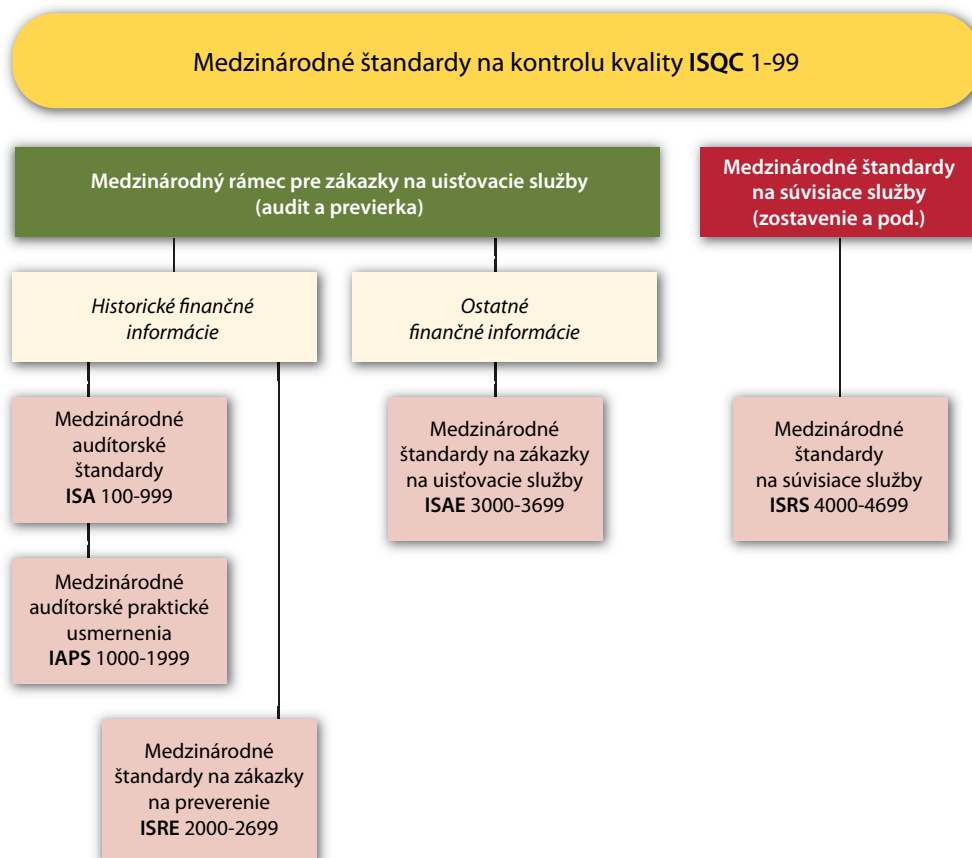
Štandardy ISA majú nasledujúcu jednotnú štruktúru:

| Prvok štandardu ISA | Poznámky |
|---------------------|--|
| Úvod | Vysvetlenie účelu a rozsahu pôsobnosti štandardu ISA vrátane toho, ako daný štandard ISA súvisí s inými štandardmi ISA, vecná pôsobnosť daného štandardu ISA, špecifické očakávania od audítora a ostatných osôb a kontext, do ktorého je daný štandard ISA začlenený. |
| Ciele | Cieľ, ktorý má audítor dosiahnuť, pri postupe v súlade s požiadavkami daného štandardu ISA. Na to, aby sa všeobecné ciele audítora dosiahli, sa vyžaduje, aby pri plánovaní a výkone auditu audítor používal ciele uvedené v relevantných štandardoch ISA, pričom má mať na pamäti vzájomné vzťahy medzi jednotlivými štandardmi ISA. ISA 200.21 (a) vyžaduje od audítora, aby: (a) určil, či na dosiahnutie cieľov uvedených v danom štandarde ISA sú, okrem audítorských postupov stanovených v danom štandarde ISA, potrebné aj ďalšie; a (b) zhodnotil, či boli získané dostatočné vhodné audítorské dôkazy. |
| Definície | Opis významu pripísaného určitým pojmom na účely štandardov ISA. Sú uvedené preto, aby pomohli dôkladne a konzistentne uplatňovať a vysvetľovať štandardy ISA. Nemajú meniť definície, ktoré mohli byť stanovené na iné účely, ako napríklad tie, ktoré sú obsiahnuté v právnych predpisoch a usmerneniach. Ak sa neuvádza inak, tieto pojmy majú ten istý význam v rámci celého súboru štandardov ISA. |
| Požiadavky | Táto sekcia uvádza špecifické požiadavky na audítorov. Každá požiadavka obsahuje slovo „musí“, napríklad, ISA 200.15 uvádza nasledujúcu požiadavku: „Audítor musí audit naplávať a vykonať s profesionálne skeptickým postojom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti spôsobujúce významnú nesprávnosť finančných výkazov.“ |

| Prvok štandardu ISA | Poznámky |
|--|---|
| Aplikácie a iný vysvetľujúci materiál | <p>Aplikácie a iný vysvetľujúci materiál poskytujú ďalšie vysvetlenie požiadaviek daného štandardu ISA a usmernenia k tomu, ako ich uplatňovať. Predovšetkým môžu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • presnejšie vysvetliť to, čo daná požiadavka znamená, alebo čoho sa má týkať; • v relevantných prípadoch zohľadňovať špecifiká menších účtovných jednotiek; a • obsahovať príklady postupov, ktoré môžu byť za daných okolností vhodné. Postupy, ktoré boli skutočne zvolené audítorom, si však vyžadujú použitie profesionálneho úsudku založeného na konkrétnych okolnostiach účtovnej jednotky a na posúdených rizikách významnej nesprávnosti. <p>I keď tieto usmernenia sami osebe neustanovujú záväzné požiadavky, sú relevantné pre dôkladné uplatnenie požiadaviek ISA. Aplikácie a iný vysvetľujúci materiál môžu takisto poskytnúť doplňujúce informácie k problematike riešenej v danom štandarde ISA.</p> |
| Prílohy | Prílohy tvoria súčasť aplikácií a iného vysvetľujúceho materiálu. Účel a zámer použitia príloh je vysvetlený v texte daného štandardu ISA alebo v rámci názvu a úvodnej časti samotnej prílohy. |

2.1 Zoznam štandardov ISA a krížové odkazy

Uvádzame rámeček štandardov ISA:



Nasledujúca tabuľka uvádza väzby jednotlivých štandardov ISA a ISQC 1 na zodpovedajúce kapitoly tejto príručky. Všimnite si, že táto tabuľka obsahuje iba krížové odkazy na kapitoly v tejto príručke, ktoré sa venujú primárnym požiadavkám uplatnenia príslušných štandardov. Ďalšie odkazy na dané štandardy sa môžu nachádzať aj v iných kapitolách.

| Odkaz na ISA/ISQC 1 | | Zväzok a kapitoly Z 1 = zväzok 1 Z 2 = zväzok 2 |
|---------------------|--|---|
| ISQC 1 | Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby | Z1-3, 16 Z2-4 |
| 200 | Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi | Z1-3, 4 |
| 210 | Dohodnutie podmienok zákaziek na audit | Z2-4 |
| 220 | Kontrola kvality auditu finančných výkazov | Z1-3, 16, Z2-4, 21 |
| 230 | Audítorská dokumentácia | Z1-3, 16, Z2-18 |
| 240 | Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov | Z1-8, 9, 16 Z2-7, 8, 9, 10 |
| 250 | Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov | Z1-15 |
| 260 | Komunikácia s osobami poverenými spravovaním | Z2-16, 22 |
| 265 | Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole | Z2-13, 22 |
| 300 | Plánovanie auditu finančných výkazov | Z1-9, 16 Z2-4, 5, 7, 16 |
| 315 | Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia | Z1-4, 5, 6, 8, 16 Z2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14 |
| 320 | Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu | Z1-7, Z2-6 |
| 330 | Reakcie audítora na posúdené riziká | Z1-4, 9, 10, 16 Z2-10, 16, 17, 21 |
| 402 | Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby | Z1-15 |
| 450 | Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu | Z2-6, 21, 22 |
| 500 | Audítorské dôkazy | Z1-9, Z2- 16, 17, 18 |
| 501 | Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky | Z1-15 |
| 505 | Externé potvrdenia | Z1-10 |
| 510 | Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy | Z1-15 |
| 520 | Analytické postupy | Z1-10, V2-21 |
| 530 | Výber vzorky v audite | Z2-17 |
| 540 | Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia | Z1-11, Z2-21 |
| 550 | Spriaznené osoby | Z1-12 |
| 560 | Následné udalosti | Z1-13 |

| Odkaz na ISA/ISQC 1 | | Zväzok a kapitoly Z 1 = zväzok 1 Z 2 = zväzok 2 |
|---------------------|---|---|
| 560 | Následné udalosti | Z1-13 |
| 570 | Nepretržité pokračovanie v činnosti | Z1-14 |
| 580 | Písomné vyhlásenia | Z2-19 |
| 600 | Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov) | Z1-15 |
| 610 | Použitie práce interných audítorov | Z1-15 |
| 620 | Využitie práce experta nominovaného audítorom | Z1-15 |
| 700 | Formovanie stanoviska k finančným výkazom a správa k finančným výkazom | Z1-4, 17 |
| 705 | Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora | Z2-23 |
| 706 | Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora | Z2-24 |
| 710 | Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy | Z2-25 |
| 720 | Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy | Z1-15 |
| 800 | Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcom na osobitné účely | neuvádza sa* |
| 805 | Špeciálne úvahy – audity jednotlivých finančných výkazov a konkrétnych prvkov, účtov alebo položiek finančného výkazu | neuvádza sa* |
| 810 | Zákazky na vypracovanie správy k súhrnným finančným výkazom | neuvádza sa* |

* Štandardy ISA 800, 805 a 810 sa v súčasnosti považujú za štandardy, ktoré majú pre audity SME iba obmedzený význam, preto sa im toto vydanie príručky osobitne nevenuje. Nasledujúca tabuľka uvádza odkazy na kapitoly príručky a základné štandardy ISA, ktoré kapitoly opisujú.

Poznámka: Táto tabuľka poskytuje len všeobecné odkazy. Mnoho kapitol v tejto príručke uvádza aspekty, ktoré sú riešené vo viac ako jednom štandarde ISA.

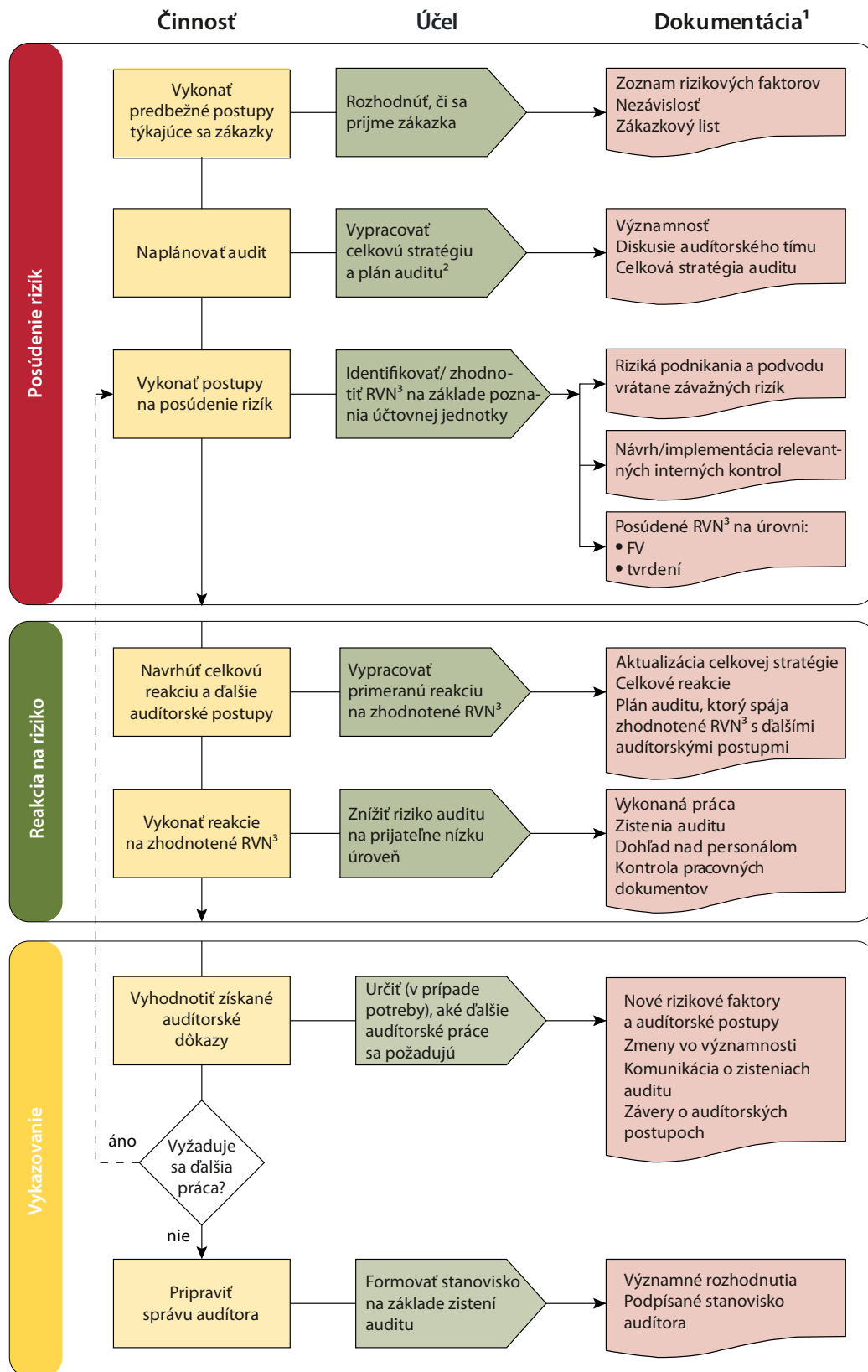
| Kapitola | Názov | Odkaz na ISA/ ISQC 1 |
|----------|---|----------------------|
| Z1 – 3 | Etika, štandardy ISA a kontrola kvality | ISQC 1, 200, 220 |
| Z1 – 4 | Audit zameraný na riziká – prehľad | Viaceré štandardy |
| Z1 – 5 | Interná kontrola – Účel a zložky | 315 |
| Z1 – 6 | Tvrdenia vo finančných výkazoch | 315 |
| Z1 – 7 | Významnosť a riziko auditu | 320 |
| Z1 – 8 | Postupy na posúdenia rizika | 240, 315 |

| Kapitola | Názov | Odkaz na ISA/ ISQC 1 |
|----------|---|--|
| Z1 – 9 | Reakcia na posúdené riziká | 240, 300, 330, 500 |
| Z1 – 10 | Ďalšie audítorské postupy | 330, 505, 520 |
| Z1 – 11 | Účtovné odhady | 540 |
| Z1 – 12 | Spriaznené osoby | 550 |
| Z1 – 13 | Následné udalosti | 560 |
| Z1 – 14 | Nepretržité pokračovanie v činnosti | 570 |
| Z1 – 15 | Zhrnutie ostatných požiadaviek štandardov ISA | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 |
| Z1 – 16 | Audítorská dokumentácia | ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 |
| Z1 – 17 | Formovanie stanoviska k finančným výkazom | 700 |
| Z2 – 4 | Prijatie zákazky na audit a pokračovanie v zákazke | ISQC 1, 210, 220, 300 |
| Z2 – 5 | Celková stratégia auditu | 300 |
| Z2 – 6 | Stanovenie a využitie významnosti | 320, 450 |
| Z2 – 7 | Diskusia audítorského tímu | 240, 300, 315 |
| Z2 – 8 | Prirodzené riziká – identifikácia | 240, 315 |
| Z2 – 9 | Prirodzené riziká – posudzovanie | 240, 315 |
| Z2 – 10 | Významné riziká | 240, 315, 330 |
| Z2 – 11 | Porozumenie internej kontrole | 315 |
| Z2 – 12 | Hodnotenie internej kontroly | 315 |
| Z2 – 13 | Informovanie o nedostatkoch internej kontroly | 265 |
| Z2 – 14 | Zhrnutie fázy posúdenia rizík | 315 |
| Z2 – 16 | Audítorský plán reagujúci na zmeny | 260, 300, 330, 500 |
| Z2 – 17 | Stanovenie rozsahu testovania | 330, 500, 530 |
| Z2 – 18 | Dokumentácia vykonanej práce | 230 |
| Z2 – 19 | Písomné vyhlásenia | 580 |
| Z2 – 21 | Hodnotenie audítorských dôkazov | 220, 330, 450, 520, 540 |
| Z2 – 22 | Komunikácia s osobami poverenými spravovaním | 260, 265, 450 |
| Z2 – 23 | Modifikácie stanoviska v správe audítora | 705 |
| Z2 – 24 | Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe audítora | 706 |
| Z2 – 25 | Porovnávacie informácie | 710 |

2.2 *Proces auditu*

Prístup k výkonu auditu uvedený v tejto príručke bol rozdelený do troch fáz – posúdenie rizika, reakcia na riziko a poskytovanie správ. Znázorňuje to schéma 2.2-1. Pre každú fázu auditu schéma znázorňuje jej hlavné aktivity, ich účel a výslednú dokumentáciu. Dodatočné informácie o aktivitách a dokumentácii vyžadovanej v každej z troch fáz sú uvedené v tejto príručke, najmä v zväzku 2, kde sa opisuje typický priebeh auditu od začiatku do konca.

Schéma 2.2-1

**Poznámky:**

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

Zväzok 1

Základné koncepcie

3 Etika, štandardy ISA a kontrola kvality

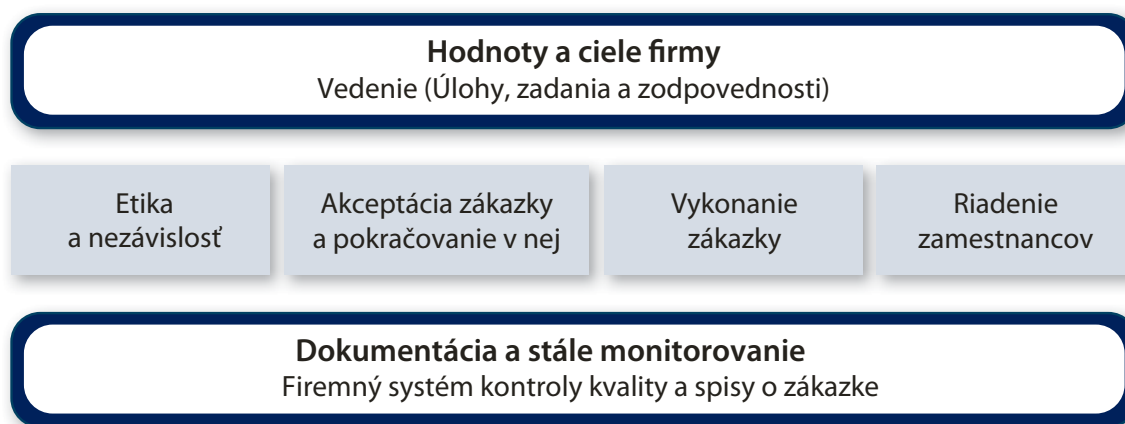
Obsah kapitoly

Záležitosti, ktoré treba riešiť v rámci firenného systému kvality kontroly, aby sa zabezpečil súlad s etickými požiadavkami (vrátane nezávislosti) a so štandardmi ISA.

Relevantné štandardy ISA

ISQC 1, 200, 220

Schéma 3.0-1



| Odsek # | Ciele ISQC/ISA |
|-----------|--|
| ISQC 1.11 | Cieľom firmy je zaviesť a udržiavať systém kontroly kvality, ktorý jej poskytne primerané uistenie, že: (a) firma a jej zamestnanci spĺňajú požiadavky odborných štandardov a platných zákonov a predpisov; a (b) správy, ktoré vydáva firma alebo partneri zodpovední za zákazky, sú za daných okolností primerané. |
| 220.6 | Cieľom audítora je, aby sa na úrovni zákazky vykonávali také postupy kontroly kvality, ktoré audítorovi poskytnú primerané uistenie, že: (a) audit zodpovedá požiadavkám odborných štandardov a platných zákonov a predpisov; a (b) vydaná správa audítora je za daných okolností primeraná. |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA/ISQC 1 |
|-----------|---|
| ISQC 1.13 | Pracovníci, ktorí sú vo firme zodpovední za zavedenie a udržiavanie systému kontroly kvality firmy, sú povinní oboznámiť sa s úplným znením tohto ISQC vrátane aplikačného a iného vysvetľujúceho materiálu, aby pochopili cieľ štandardu a správne uplatňovali jeho požiadavky. |
| ISQC 1.18 | Firma zavedie pravidlá a postupy určené na podporu zavedenia firemnej kultúry, pričom potvrdzuje, že kvalita je neodmysliteľnou súčasťou vykonávania zákaziek. Takéto pravidlá a postupy musia obsahovať povinnosť generálneho riaditeľa firmy (alebo jeho rovnocenného zástupcu) alebo, ak to je vhodné, jej predstavenstva (alebo jeho rovnocenného zástupcu) prevziať absolútnu zodpovednosť za firemný systém kontroly kvality (pozri odseky A4 – A5). |
| ISQC 1.19 | Firma ustanovuje také pravidlá a postupy, aby všetky osoby, na ktoré generálny riaditeľ alebo predstavenstvo firmy delegujú prevádzkovú zodpovednosť za firemný systém kontroly kvality, mali dostatočné a vhodné skúsenosti a schopnosti, ako aj oprávnenie potrebné na prevzatie takejto zodpovednosti (pozri odsek A6). |
| ISQC 1.29 | Firma zavedie pravidlá a postupy určené na to, aby jej poskytovali primerané uistenie, že má dostatok kompetentných a spôsobilých pracovníkov povinných dodržiavať etické zásady nevyhnutné: <ul style="list-style-type: none"> (a) na vykonávanie zákaziek v súlade s požiadavkami odborných štandardov a platných zákonov a predpisov; a (b) na to, aby umožnili firme alebo partnerovi zodpovednému za zákazku vydať správy zodpovedajúce daným okolnostiam (pozri odseky A24 – A29). |
| ISQC 1.32 | Firma zavedie pravidlá a postupy určené na to, aby jej poskytovali primerané uistenie, že zákazky sa vykonávajú v súlade s požiadavkami odborných štandardov, zákonov a predpisov a že táto firma alebo partner zodpovedný za zákazku vydáva správy zodpovedajúce daným okolnostiam. Tieto pravidlá a postupy zahŕňajú: <ul style="list-style-type: none"> (a) otázky týkajúce sa presadzovania konzistentnosti úrovne kvality pri zákazke (pozri odseky A32 – A33); (b) zodpovednosť za vykonávanie dohľadu (pozri odsek A34); a (c) zodpovednosť za previerku (pozri odsek A35). |
| ISQC 1.48 | Firma zavedie monitorovací proces, ktorý jej poskytne primerané uistenie, že pravidlá a postupy týkajúce sa systému kontroly kvality sú relevantné, adekvátne a fungujú účinne. Tento proces: <ul style="list-style-type: none"> (a) zahŕňa nepretržité posudzovanie a hodnotenie firemného systému kontroly kvality vrátane cyklického preskúmania minimálne jednej dokončenej zákazky za každého partnera zodpovedného za zákazku; (b) vyžaduje, aby zodpovednosťou za proces monitorovania bol poverený partner, partneri alebo osoby s dostatočnými a vhodnými skúsenosťami, ktoré majú vo firme oprávnenie prevziať takúto zodpovednosť; a (c) vyžaduje, aby sa osoby, ktoré vykonávajú zákazky alebo previerku kontroly kvality zákaziek, nezúčastňovali na preskúmaní týchto zákaziek (pozri odseky A64 – A68). |
| ISQC 1.57 | Firma zavedie pravidlá a postupy, ktoré vyžadujú vhodnú dokumentáciu na poskytnutie dôkazov o fungovaní každého prvku v jej systéme kontroly kvality (pozri odseky A73 – A75). |
| 200.14 | Audítora musí spĺňať relevantné etické požiadavky týkajúce sa zákaziek na audit finančných výkazov vrátane požiadaviek na nezávislosť (pozri odseky A14 – A17). |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA/ISQC 1 |
|---------|---|
| 200.15 | Audítor musí audit naplánovať a vykonať s profesionálne skeptickým postojom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti spôsobujúce významnú nesprávnosť finančných výkazov (pozri odseky A18 – A22). |
| 200.16 | Audítor musí pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov uplatňovať profesionálny úsudok (pozri odseky A23 – A27). |
| 220.17 | Previerkou audítorskej dokumentácie a diskusiou s tímom pracujúcim na zákazke sa partner zodpovedný za zákazku najneskôr v deň zodpovedajúci dátumu správy audítora uistí, že sa získali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na podporu záverov, ku ktorým sa dospelo, ako aj správy audítora, ktorá sa má vydať (pozri odseky A18 – A20). |
| 220.18 | Partner zodpovedný za zákazku: <ul style="list-style-type: none"> (a) preberá zodpovednosť za tím pracujúci na zákazke, ktorý primerane prekonzultuje zložité alebo sporné záležitosti; (b) sa uistí, že členovia tímu pracujúceho na zákazke počas zákazky primerane konzultovali v rámci tímu pracujúceho na zákazke a že tieto konzultácie sa uskutočnili aj medzi týmto tímom a inými osobami na primeranej úrovni vo firme aj mimo nej; (c) sa uistí, že charakter a vecný rozsah takýchto konzultácií, ako aj závery, ktoré z nich vyplynuli, sú dohodnuté so stranou, s ktorou sa konzultácia uskutočnila; a (d) zistí, či sa implementovali závery, ktoré z takýchto konzultácií vyplynuli (pozri odseky A21 – A22). |
| 220.19 | Pri audite finančných výkazov kótovaných spoločností a pri prípadných ďalších zákazkách na audit, keď firma určila, že treba vykonať previerku kontroly kvality zákazky, partner zodpovedný za zákazku: <ul style="list-style-type: none"> (a) zistí, či bola vymenovaná osoba zodpovedná za vykonanie previerky kontroly kvality zákazky; (b) prediskutuje s osobou zodpovednou za vykonanie previerky kontroly kvality zákazky závažné skutočnosti, ktoré sa vyskytli pri realizácii zákazky na audit, vrátane skutočností, ktoré pri vykonávaní previerky kontroly kvality zákazky zistila táto osoba, (c) neuvedie v správe audítora skorší dátum, než je dátum ukončenia previerky kontroly kvality zákazky (pozri odseky A23 – A25). |

3.1 Prehľad

Výkon kvalitnej práce sa začína dodržiavaním najvyšších etických štandardov zo strany vedenia podniku a partnerov zodpovedných za zákazku.

Táto kapitola sa venuje vytvoreniu systému kontroly kvality v rámci firmy. Poskytuje určité praktické rady k záležitostiam, ktoré treba zvážiť vždy vtedy, keď sa firma rozhodne vykonať zákazku na audit.

Realizovanie kvalitných auditov a súvisiacich služieb je nevyhnutné pre:

- ochranu verejného záujmu;
- dosahovanie spokojnosti klientov;
- zabezpečenie maximálne efektívneho využitia vynaložených prostriedkov;
- zabezpečenie súladu s odbornými štandardmi; a
- dosiahnutie a udržanie profesionálnej reputácie.

Príručka na kontrolu kvality pre malé a stredné firmy IFAC-u poskytuje podrobný opis štandardov na kontrolu kvality a návod na to, ako majú malé a stredne veľké firmy (SMP)² uplatňovať systém kontroly kvality.

Etický kódex pre účtovných odborníkov (v platnosti od 1. januára 2011) vydaný Radou IESBA si možno stiahnuť z webovej stránky IFAC-u³.

3.2 Systémy kontroly kvality

Systém kontroly kvality v účtovnej firme sa dá prepojiť na päť prvkov internej kontroly, ktoré audítori musia vyhodnotiť v rámci svojho oboznámenia sa s každou účtovnou jednotkou, ktorá je predmetom auditu. Vo firme by sa týchto päť prvkov internej kontroly vzťahovalo aj na zavedené kontrolné systémy (iné, než je kontrola kvality), ako sú fakturovanie podľa vynaloženého času, organizácia kancelárskych prác, sledovanie nákladov a marketingové aktivity.

Nasledujúca schéma prepája tie prvky systému kontroly kvality (KK) uvedené v ISQC 1 a štandarde ISA 220 na päť prvkov systému internej kontroly obsiahnutých v štandarde ISA 315, ktoré majú svoje miesto v účtovných jednotkách, kde sa má audit vykonať. Každý z týchto piatich prvkov kontroly je podrobnejšie uvedený v zväzku 1, v kapitole 5 tejto príručky.

Schéma 3.2-1

| Prvky systému internej kontroly (ISA 315) | Prvky KK na úrovni firmy (ISQC 1) | Prvky KK na úrovni zákazky (ISA 220) |
|---|---|---|
| Kontrolné prostredie (tón zhora) | Zodpovednosť vedenia za kvalitu vo firme Relevantné etické požiadavky na zodpovednosť vedenia za kvalitu auditu Ľudské zdroje | Zodpovednosť vedenia za kvalitu auditu Relevantné etické požiadavky Výber tímov na jednotlivé zákazky |
| Posúdenie rizík (čo sa môže pokaziť?) | Akceptácia a pokračovanie vzťahu s klientom a konkrétne zákazky | Akceptácia, pokračovanie vzťahu s klientom a zákazky na audit Riziká, že správa za určitých okolností nemusí byť primeraná |
| Informačné systémy (sledovanie výkonu) | Dokumentácia systému kontroly kvality | Auditorská dokumentácia |
| Kontrolné aktivity (kontroly zamerané na predchádzanie, zisťovanie/nápravu) | Výkon zákazky | Výkon zákazky |
| Monitorovanie (sú ciele firmy/zákazky splnené?) | Prebiehajúce monitorovania politik a postupov kontroly kvality vo firme | Aplikácia výsledkov prebiehajúceho monitorovania v rámci špecifických zákaziek na audit |

3.3 Kontrolné prostredie

Základom úspechu profesionálnych auditorských firiem je poskytovanie vysoko kvalitných a nákladovo efektívnych služieb. Kvalitné služby sú životne dôležité aj z hľadiska zodpovednosti profesionálnych účtovníkov voči verejného záujmu.

² Webová stránka je <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

³ Webová stránka je <http://www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants>

Poskytovanie kvalitných služieb by malo byť vždy kľúčovým cieľom podnikateľskej stratégie firmy; o tomto ciele by mali byť pravidelne informovaní všetci zamestnanci a výsledky musia byť monitorované. To si vyžaduje vedenie a zodpovednosť za sľúbené úlohy. Slabá kontrola kvality môže viesť k neprimeraným stanoviskám, nekvalitným službám zákazníkom, súdnym sporom a strate dobrého mena.

Prekážky pre tón zhora by mohli zahŕňať nasledujúce:

Schéma 3.3-1

| Prekážka | Opis |
|---|--|
| Zlé postoje | <p>Zlý postoj je jadrom väčšiny prekážok brániacich kvalite. Patria sem také postoje (nie však nevyhnutne také extrémne) ako napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Firma stále pracuje v krízovom režime; • Štandardom sú zle naplánované zákazky a činnosti; • Slabý záväzok dodržiavať kvalitu a súlad s najvyššími etickými normami; • Nezájem o očakávanie kvality zo strany verejnosti a ďalších zainteresovaných strán; • Pokiaľ ide o zmeny v auditorských štandardoch, akoby sa to týkalo len veľkých subjektov. Niektoré postupy a terminológia sa môžu zmeniť kvôli zdanlivému preukázaniu zhody, ale v podstate sa pokračuje v starých auditorských postupoch, tak ako predtým; • Presvedčenie, že pre firmu neexistuje žiadne riziko pri malých auditoch, preto by odvedená práca mala byť minimálna; • Práce na audite sú prispôsobené odmene – nie príslušným rizikám; • Klienti sú partnerom vykonávajúcim kontrolu považovaní za plne dôveryhodných; • Minimalizácia alebo vyhýbanie sa potrebe „previerok kontroly kvality na zákazke“; • Presvedčenie, že pretože klienti platia, musia dostať to, čo chcú; • Partneri si udržiavajú (alebo prijímajú) klientov auditu (za generované odmeny), aj keď to je (by to bolo) pre firmu vysoko rizikové; • Neochota prijať štandardné firemné politiky na kontrolu kvality. Partner chce, aby boli súbory a pracovné dokumenty pripravené podľa neho, bez ohľadu na to, čo robia iní; a • Manažment požaduje od zamestnancov, aby sledovali firemné politiky, a sám ich nedodržiava (t. j. „rob to, čo hovorím, nie to, čo robím ja“). |
| Neochota investovať do vzdelávania alebo rozvoja | <p>Výkon kvalitného auditu závisí od získavania a udržania si kvalitných a schopných ľudí, ktorí budú prácu vykonávať. Vyžaduje si to trvalý profesijný rozvoj a hodnotenie výkonu pre všetkých partnerov a odborných zamestnancov (v každom období). Nedostatok investícií do zamestnancov vedie tiež k fluktuácii zamestnancov.</p> |
| Nedostatok disciplíny | <p>Neschopnosť urobiť poriadok s partnermi alebo personálom v prípade, že firemné politiky boli zámerne porušené, vysiela personálu jasnú správu, že písomné politiky nie sú až také dôležité. Tým dochádza k podkopaniu súladu so všetkými firemnými politikami a zvyšuje sa tak riziko pre firmu.</p> |

Zdravý tón zhora sa dá nastaviť manažmentom firmy a partnermi zodpovednými za zákazku pomocou nasledujúcich aktivít.

Schéma 3.3-2

| Nastaviť tón | Opis |
|---|---|
| Stanovenie cieľov, priorit a hodnôt firmy | Môže sem patriť: <ul style="list-style-type: none"> • neochvejný záväzok dodržiavať kvalitu a vysoko etické štandardy; • investície do vzdelávania, školení a rozvoja schopností zamestnancov; • investície do požadovaných technologických, ľudských a finančných zdrojov; • politiky, ktoré zabezpečia zdravé riadenie zákaziek a financií; a • toleranciu rizika pri rozhodovaní. |
| Pravidelná komunikácia | Posilňovať firemné hodnoty a etické záväzky pravidelnou komunikáciou so zamestnancami (ústne aj písomne). Komunikácia by sa mala týkať potreby integrity, objektívnosti, profesionálneho skepticizmu, výberu zamestnancov a zodpovednosti voči verejnosti. Komunikácia sa môže realizovať prostredníctvom systému hodnotenia výkonnosti, informovania partnerov, e-mailov, zasadnutí a interných informačných bulletinov. |
| Aktualizácia manuálu na kontrolu kvality | V každom období aktualizovať firemné politiky a postupy, ktoré sa zaoberajú slabými stránkami a novými požiadavkami. |
| Udržiavanie zodpovednosti pracovníkov | Stanoviť jednoznačné kompetencie a zodpovednosť za výkon funkcií kontroly kvality (akými sú napríklad riešenie otázok nezávislosti, vykonávanie konzultácií, previerka spisov a pod..). |
| Rozvíjanie schopností zamestnancov a odmeňovanie kvalitnej práce | Dosahovať rast zamestnancov pomocou: <ul style="list-style-type: none"> • jasného opisu práce a dokumentovaním ročných hodnotení výkonov, ktoré stanovujú kvalitu práce ako prioritu; • poskytovania stimulov/odmien za kvalitnú prácu; a • prijatia disciplinárnych opatrení pri zámernom porušení firemných politík. |
| Sústavné zdokonaľovanie sa | Prijať ihneď opatrenia na odstránenie nedostatkov, ktoré boli identifikované, napríklad monitorovaním firemného spisu týkajúceho sa zákazky vrátane opakovaných inšpekcií spisov ukončených zákaziek. |
| Poskytnutie vzoru | Poskytnite zamestnancom ukážkový model v podobe pozitívneho príkladu každodenného správania sa partnerov. Napríklad, keď politika zdôrazňuje potrebu kvalitnej práce, potom by zamestnanec nemal byť kritizovaný za oprávnené prekročenie vymedzeného času. |

3.4 Posudzovanie rizík vo firme

Riadenie rizík je nepretržitým procesom, ktorý pomáha firme predvídať negatívne udalosti, vytvárať rámec pre efektívne rozhodovanie a výhodne využívať a rozmiestňovať zdroje firmy.

Určité riadenie rizík sa vyskytuje vo väčšine firiem, pričom často ide o neformálne a nedokumentované riadenie. Jednotliví partneri zvyčajne identifikujú riziká a reagujú na ne na základe priamej väzby s firmou a so svojimi klientmi. Formalizácia a dokumentovanie procesu pre firmu ako celok je proaktívnym a efektívnejším prístupom k riadeniu rizík. Nemusí ísť o časovo náročnú alebo nepohodlnú implementáciu. Predovšetkým efektívne riadenie rizík vo firme môže priniesť partnerom a zamestnancom menej stresu, úsporu času a nákladov a lepšie možnosti na dosiahnutie cieľov firmy.

Určitý jednoduchý proces riadenia rizík môže byť využitý vo firme každej veľkosti, dokonca vo firme jedného vlastníka. Tento proces sa skladá z nasledujúcich činností.

Schéma 3.4-1

| Činnosti | Opis |
|---|--|
| Určenie tolerancie pre riziko vo firme | Tolerancia by mohla byť vyjadrená kvantitatívne, napríklad sumou prípustných opravných položiek k nedokončenej výrobe, alebo pomocou kvalitatívnych faktorov, akými sú napríklad tie vlastnosti klientov, ktoré pre firmu nie sú akceptovateľné. Ak je tolerancia stanovená, môže slúžiť pre partnerov a zamestnancov ako užitočný zdroj informácií pre rozhodovanie (napr. v oblasti opravných položiek a akceptácie klienta a pod.). |
| Identifikácia toho, čo sa môže pokaziť | Identifikujte udalosti (teda rizikové faktory alebo rizikové okolnosti), ktoré by mohli zabrániť firme pri dosahovaní stanovených cieľov. Tento krok predpokladá, že firma už jasné ciele stanovila a zaviazala sa vykonávať kvalitnú prácu. |
| Stanovenie poradie významnosti rizík | S využitím uvedenej tolerancie pre riziko stanovte na základe pravdepodobnosti ich vzniku a vplyvu poradie identifikovaných udalostí. |
| Aká je potrebná reakcia? | Navrhňte primeranú reakciu na posúdené riziká, aby sa znížil ich potenciálny vplyv na úroveň neprekračujúcu toleranciu stanovenú firmou. Potenciálne udalosti (riziká) s najväčšou prioritou by sa mali riešiť ako prvé. |
| Priradenie zodpovednosti | Ku všetkým rizikám, ktoré vyžadujú určité opatrenie alebo monitorovanie, priradte niekoho, kto bude mať zodpovednosť za prijatie zodpovedajúceho opatrenia a každodenné riadenie rizika. |
| Monitorovanie pokroku | Požadujte pravidelné (jednoduché) správy od každej osoby, ktorá bola určená na riadenie rizík v rámci firmy (toto by sa mohlo týkať otázok, ako sú napríklad dodržiavanie firemných postupov kontroly kvality, požiadaviek na školenia, hodnotenie zamestnancov a riešenie problémov súvisiacich s nezávislosťou). |

Príklad pracovného hárka riadenia rizík vo firme je znázornený v nasledujúcej schéme.

Schéma 3.4-2

Firma _____ Vypracoval _____
Dátum _____

| # | Udalosť – rizikový faktor Čo by mohlo firme zabrániť dosiahnuť jej ciele | Pravdepodobný dôsledok | Posúdenie prirodzeného rizika | | | Reakcia firmy, aby znižila/riadila riziká | Kto je zodpovedný? | Zvyškové riziko V,S,N | Ďalšie požadované kroky | |
|---|--|--|-------------------------------|-------|--------------------------|--|-----------------------|-----------------------------|---|--------------------|
| | | | Pravdepodobnosť výskytu | Vplyv | Kombi- nované body | | | | Aké? | Kto? |
| 1 | Firma akceptovala klienta s vysokým rizikom | Nezúčtovateľný čas a/alebo súdne spory. | 4 | 4 | 16 | Manuál na kontrolu kvality stanovuje kritériá a hlavný partner musí schváliť všetkých nových klientov. | Hlavný partner | Nízke | Žiadne | |
| 2 | Pri novom/existujúcom klientovi by nemusela byť identifikovaná otázka nezávislosti | Je nevhodné poskytnúť stanovisko, ktorého výsledkom by bola strata povesti v spoločnosti. | 2 | 4 | 8 | Manuál na kontrolu kvality stanovuje pravidlá. Zamestnanci podpisujú ročné prehlásenie a Jack Billing rieši vzniknuté problémy. | Jack Billing | Nízke | Žiadne | |
| 3 | Zákazky auditu nie sú riadne naplánované | Čas premárnený zamestnancami. Nevšimnuté rizikové faktory (ako napr. podvod) a neprimeraná auditorská reakcia. | 4 | 5 | 20 | Plánovacie stretnutie je potrebné pre všetky audity. Cindy má zoznam klientov a značí dátumy týkajúce sa plánovania. Joe Gisp následne komunikuje s partnermi. | Joe Gisp | Nízke | Žiadne | |
| 4 | Zamestnanci nie sú oboznámení s novými objasnenými štandardmi | Nízka kvalita práce, ktorá nezodpovedá štandardom ISA. | 4 | 5 | 20 | Joos Gisp rozdelí zamestnancov do vzdelávacích kurzov podľa ich potrieb | Joe Gisp | Stredné | Joe má navrhnuť proces sledovania toho, či zamestnanci skutočne kurzy navštevujú. | Joe Gisp do 1/1/xx |

Poznámky:

Posúďte pravdepodobnosť výskytu v rozmedzí 1 – 5 (Veľmi malá = 1 Nepravdepodobná = 2 Možná = 3 Pravdepodobná = 4 Takmer istá = 5)

Posúďte vplyv v rozmedzí 1 – 5 (Nevýznamný = 1 Malý = 2 Stredný = 3 Veľký = 4 Významný = 5)

Posúďte zvyškové riziko ako nízke, stredné alebo vysoké. Ide o riziko, ktoré zostáva po tom, ako bola uplatnená reakcia manažmentu

3.5 Informačné systémy

Väčšina firiem má dobre navrhnuté informačné systémy na vedenie záznamov o klientoch, čase a fakturovaní, výdavkoch, zamestnancoch a správe súborov o zákazkách. Informačné systémy, ktoré zaznamenávajú kvalitu vykonanej práce a dodržiavanie manuálu o kontrole kvality, však často nie sú dobre navrhnuté.

Informačné systémy by mali byť navrhnuté tak, aby sa ako súčasť firemného procesu posudzovania rizík venovali identifikovaným a posúdeným rizikám.

Medzi aspekty kontroly kvality, ktoré je potrebné dokumentovať a venovať im stálu pozornosť, patrí aj vedenie záznamov o jednotlivých otázkach, ktoré je znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 3.5-1

| Viesť záznamy o: | Opis |
|---|--|
| miere rizika zlyhania firmy a o dôraze, ktorý zamestnanci kladú na kvalitu | <ul style="list-style-type: none"> • Hodnotenie akceptácie klienta/pokračovania vzťahu s klientom. • Správy od všetkých osôb zodpovedných za niektoré z aspektov kvality. Môžu sem patriť zápisnice zo stretnutí výborov (napr. kontroly kvality), správy o riešení otázok alebo jednoducho informácia o tom, že nie je čo písať do správy. • Komunikácia v rámci celej firmy na tému kvality. • Najčerstvejšia monitorovacia správa a špecifické kroky opatrení požadované pri každom zistenom nedostatku alebo navrhnuté odporúčanie (kto, čo, kedy a pod.). Takisto zaznamenávať dátumy, kedy sú kroky opatrení ukončené a v prípade potreby zasielať oznamy na pripomenutie. • Podrobné informácie o sťažnostiach každého klienta a tretej strany na prácu firmy alebo správanie zamestnancov. Vedenie záznamov o tom, ako sa tieto sťažnosti riešili, ich výsledky, komunikácia so sťažovateľom a každé prijaté opatrenie. |
| etike a nezávislosti | <ul style="list-style-type: none"> • Zoznam zakázaných investícií. • Podrobné informácie o tom, aké ohrozenie etiky (vrátane nezávislosti) bolo identifikované a aké príslušné opatrenia boli použité na elimináciu, prípadne zmiernenie takýchto hrozieb. |
| personáli | <ul style="list-style-type: none"> • Ponuky zamestnania. • Dôkazy o kontrole referencií nových zamestnancov. • Opatrenia na odborný dohľad, vedenie a školenie nových zamestnancov. • Kópie a dátumy potvrdení o nezávislosti zamestnancov a ich oboznámenia sa s firemným manuálom o kontrole kvality. • Dôkazy o hodnotení zamestnancov vrátane dátumu a všetkých následných aktivít, ako napr. absolvovanie školenia a pod. • Harmonogramy práce zamestnancov s porovnaním plánovaných a skutočných harmonogramov. • Dátumy interných a externých školení, preberané témy a mená účastníkov. • Podrobné záznamy o vedených disciplinárnych konaniach. |
| riadení zákazky | <ul style="list-style-type: none"> • Dátumy, kedy sa mali uskutočniť plánovacie stretnutia tímu a kedy sa naozaj uskutočnili, v prípade všetkých zákaziek na audit. • Spisy, ktoré vyžaduje previerka kontroly kvality zákazky, určenie, komu sú pridelené, aké sú naplánované dátumy. Následne porovnať plán s tým, kto v skutočnosti previerku vykonal a kedy; uviesť prípadné vzniknuté problémy a ich riešenie. • Dôvody každej odchýlky od relevantných požiadaviek štandardov ISA a vykonané alternatívne auditorské postupy na účel dosiahnutia cieľa danej požiadavky. • Detailné informácie o konzultáciách s inými a riešenia auditorských/účetných otázok, ktoré prípadne vznikli. • Dôvody prekročenia termínov zákazky a spôsob usporiadania a riešenia takéhoto omeškania. Sem môžu patriť zmeny personálu, omeškania pri získavaní informácií, nedostupnosť personálu klienta, obmedzenia týkajúce sa rozsahu a každý nesúhlas s manažmentom klienta. • Datovanie správy audítora a dodržanie 60-dňového odporúčania na zostavenie záverečných spisov zákazky. • Uviesť, ako sa riešili pripomienky k spisu. |

3.6 Kontrolné aktivity

Kontrolné aktivity sú navrhnuté na účel zabezpečenia súladu so zavedenými firemnými politikami a postupmi.

Jedným z možných spôsobov, ako navrhnuť, implementovať a monitorovať kontrolu kvality, je nasledovať PRKR (plánovanie-realizácia-kontrola-reakcia) proces. Každý z týchto prvkov je opísaný v nasledujúcej časti textu.

Schéma 3.6-1

| Krok | Opis |
|-------------------|---|
| PLÁNOVANIE | Stanoviť ciele a nastaviť procesy kontroly kvality potrebné na dosiahnutie požadovaných výsledkov. |
| REALIZÁCIA | Implementovať nové procesy, často, ak je to možné, v menšom rozsahu. |
| KONTROLA | Zistiť výsledky nových procesov a porovnať tieto výsledky s očakávaniami, na účel zistenia prípadných rozdielov. |
| REAKCIA | Analyzovať rozdiely na zistenie ich príčin. Každý rozdiel bude predmetom jedného alebo viacerých PRKR krokov. Určiť, kde treba uskutočniť zmeny, ktoré by viedli k zlepšeniu. |

Firemným cieľom môže byť napríklad to, aby sa správa audítora nezverejnila, pokiaľ nebudú odstránené všetky pochybnosti a vyriešené zostávajúce otázky. Požadovanou politikou bude to, aby sa finálna správa o zákazke nezverejnila, nebola podaná alebo inak distribuovaná, kým nie je získaný určitý predpísaný súhlas. Implementácia tejto politiky by sa mohla kontrolovať v rámci procesu záverečného zverejnenia, v ktorom určitá osoba overí, že takýto súhlas bol naozaj udelený a je zdokumentovaný. Efektivita tejto politiky sa mala kontrolovať pravidelnou inšpekciou súhlasných vyjadrení. Ak boli identifikované odchýlky, mali by sa hľadať dôvody a tiež zvážiť prijatie primeraných opatrení, ako napríklad disciplinárnych, preškoľovacích, alebo vedúcich k zmene politiky.

Nie je možné a ani efektívne z hľadiska nákladov, aby sa kontrolné aktivity zamerali na všetky politiky a postupy. Firmy by mali využívať profesionálny úsudok a svoje posúdenie rizík, aby určili, aké kontroly sa majú implementovať. Kontrolné aktivity by sa mali posúdiť pre:

- všetky politiky a postupy uvedené vo firemnom manuáli na kontrolu kvality;
- politiku organizácie kancelárskych prác;
- prevádzkové politiky a postupy; a
- ostatné politiky a postupy týkajúce sa personálu.

Rozsah zostavenia systému kontrolných aktivít by mal pokrývať všetky požiadavky týkajúce sa kontroly kvality, etiky a nezávislosti, ako aj súladu s príslušnými požiadavkami ISA týkajúcimi sa auditu.

Schéma 3.6-2

Rozsah možných kontrolných aktivít



3.7 Monitorovanie

Dôležitým prvkom kontrolného systému je monitorovanie jeho vhodnosti a účinnosti fungovania. To sa dá dosiahnuť pomocou nezávislého posúdenia účinnosti fungovania a implementácie politík/postupov na úrovni firmy a na úrovni zákazky a tiež pomocou kontroly spisov týkajúcich sa ukončených zákaziek.

Efektívny proces monitorovania pomáha vytvárať kultúru sústavného zdokonaľovania, v ktorom sú partneri a personál zaviazaní ku kvalitnej práci a odmeňovaní za zlepšený výkon.

Proces monitorovania vo firme sa dá rozdeliť do dvoch častí, ktorými sú:

- **Sústavné monitorovanie** (nejde o pravidelné kontroly spisov).

Sústavné (navrhne sa ročné) posudzovanie a hodnotenie firemného systému kontroly kvality pomáha zabezpečiť, že zavedené politiky a postupy sú relevantné, primerané a fungujú efektívne. Ak sa monitorovanie uskutočňuje a zaznamenáva každoročne, podporí sa tým požiadavka na každoročné informovanie zamestnancov o plánoch firmy zlepšovať kvalitu zákaziek. Toto sústavné monitorovanie pokrýva každý prvok kontrolného systému kvality a tiež zhodnotenie toho, či:

- bol aktualizovaný firemný manuál kontroly kvality o nové požiadavky a návrhy,
- tí, ktorým bola (ak bola) delegovaná zodpovednosť za kontrolu kvality, si svoje úlohy splnili,
- boli získané písomné potvrdenia (od partnerov a zamestnancov), ktoré zabezpečujú, že jednotlivé osoby sú v súlade s firemnými politikami a postupmi v oblasti nezávislosti a etiky,
- existuje sústavný profesionálny rast partnerov a zamestnancov,
- rozhodnutia, ktoré sa týkajú akceptácie a pokračovania vo vzťahoch s klientom a konkrétnych zákaziek, sú v súlade s firemnými politikami a postupmi,
- sa postupovalo v súlade s etickým kódexom,
- preverovaním kontroly kvality zákaziek boli poverené primerane kvalifikované osoby a dokončenie týchto preveriek nastalo pred dátumom správy audítora,

- bol zodpovedajúci personál informovaný o identifikovaných nedostatkoch, a
 - boli realizované primerané následné opatrenia k tomu, aby sa včas riešili identifikované nedostatky v oblasti kvality.
- **Pravidelné kontroly uzavretých spisov**
Sústavné posudzovanie a hodnotenie firemného systému kvality zahŕňa aj pravidelné kontroly aspoň jedného uzavretého spisu zákazky za každého partnera. Je to potrebné z dôvodu zabezpečenia súladu s odbornými/právnymi požiadavkami, a preto, aby zverejňované uistovacie správy zodpovedali daným okolnostiam. Pravidelné kontroly pomáhajú identifikovať nedostatky a potreby preškolenia a umožňujú firme včas realizovať potrebné zmeny.

Po ukončení previerky pracovník poverený monitorovaním pripraví správu, o ktorej potom po diskusii s partnermi informuje všetkých manažérov a profesionálnych zamestnancov vrátane opatrení, ktoré sa majú prijať.

Koho je možné vymenovať za osobu poverenú monitorovaním?

- **Monitorovanie politik na úrovni firmy**
Posúdenie súladu s politikami firmy má vykonávať primerane kvalifikovaná osoba, najlepšie tá, ktorá nebola zodpovedná za riadenie alebo vytváranie systému kontroly kvality vo firme. Keďže štandard ISQC 1 pripúšťa, že to v rámci malej firmy nie je vždy možné, je akceptovateľné aj sebamonitorovanie. Takisto by mohol byť vymenovaný odborník, externý pracovník so skúsenosťami a schopnosťami dostatočnými na to, aby pôsobil ako partner zodpovedný za zákazku. Týmto by sa posilnila nezávislosť a nestrannosť firmy.
- **Kontroly uzavretých spisov**
Osoba vymenovaná na výkon kontroly uzavretých spisov zákaziek musí byť primerane kvalifikovaná a nesmela sa podieľať na výkone zákazky alebo posudzovaní kontroly kvality zákazky daného spisu.

3.8 Súlad s relevantnými štandardmi ISA

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 200.18 | Audítor musí dodržiavať všetky ISA relevantné pre audit. ISA je pre audit relevantný vtedy, keď je platný a existujú okolnosti, ktorými sa daný ISA zaoberá (pozri odseky A53 – A57). |
| 200.22 | Podľa odseku 23 musí audítor splniť všetky požiadavky ISA, okrem prípadov, keď za okolností auditu: (a) daný ISA je v plnej miere irelevantný; alebo (b) požiadavka nie je relevantná, lebo je podmienená a podmienka neexistuje (pozri odseky A72 – A73). |
| 200.23 | Vo výnimočných situáciách môže audítor usúdiť, že sa treba odkloniť od relevantnej požiadavky uvedenej v niektorom ISA. V takejto situácii musí audítor vykonať alternatívne audítorské postupy, aby dosiahol cieľ danej požiadavky. Predpokladá sa, že audítorova potreba odkloniť sa od relevantnej požiadavky vznikne iba vtedy, keď ide o požiadavku na vykonanie konkrétneho postupu, pričom za konkrétnych okolností auditu by daný postup bol na dosiahnutie cieľa požiadavky neúčinný (pozri odsek A74). |
| 230.12 | Keď za mimoriadnych okolností audítor považuje za potrebné odkloniť sa od relevantnej požiadavky obsiahnutej v ISA, zdokumentuje, ako sa vykonanými alternatívnymi audítorskými postupmi dosiahne cieľ danej požiadavky a dôvody tohto odklonu (pozri odseky A18 – A19). |

Štandardy ISA definujú zodpovednosť a požiadavky na audítora pri výkone auditu. Ako uvádzajú štandardy 200.18, 200.22 a 200.23, audítora musí dodržať každú relevantnú požiadavku (uvedenú v sekcii požiadaviek jednotlivých štandardov ISA), okrem výnimočných okolností, keď je v záujme dosiahnutia cieľa konkrétnej požiadavky potrebné vykonať alternatívne audítorské postupy. Uvedomte si nasledujúce:

Schéma 3.8-1

| Štandardy ISA | Opis |
|------------------|--|
| Status | ISA ako celok poskytujú štandardy pre prácu audítora pri plnení celkového cieľa audítora. ISA sa zaoberajú všeobecnou zodpovednosťou audítora, ako aj jeho ďalšími posúdeniami, relevantnými pre uplatnenie danej zodpovednosti pri špecifických úlohách. |
| Relevantnosť | Niektoré štandardy ISA (a teda aj všetky ich požiadavky) nemusia byť za daných okolností relevantné (napr. interný audit alebo konsolidovaná účtovná závierka). Niektoré štandardy ISA obsahujú dodatočné požiadavky. Tieto požiadavky sú relevantné vtedy, ak nastanú predvídané okolnosti a daná podmienka existuje. Odchýlenie sa od relevantných požiadaviek ISA sa musí zaznamenať spolu s vykonanými alternatívnymi postupmi auditu a dôvodom odchýlenia sa. |
| Miestne predpisy | Od audítora sa môže požadovať (nad rámec požiadaviek ISA), aby dodržiavali určité právne a regulačné požiadavky alebo iné audítorské štandardy konkrétnej jurisdikcie alebo krajiny. |
| Ostatné | Rozsah, dátum nadobudnutia účinnosti a každé špecifické obmedzenie uplatňovania konkrétneho štandardu ISA sú v danom štandarde ISA objasnené. Dátum nadobudnutia účinnosti však môže byť ovplyvnený právnymi požiadavkami konkrétnej jurisdikcie. Ak nie je uvedené inak, v rámci štandardov ISA smie audítora uplatniť štandard ISA pred dátumom nadobudnutia účinnosti, ktorý je v ňom uvedený. |

4 Audit zameraný na riziká – prehľad

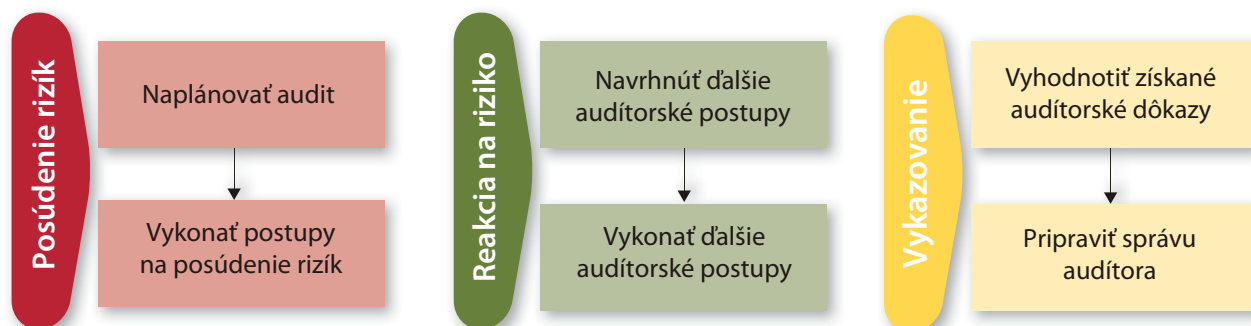
Obsah kapitoly

Ciele audítora, základné prvky a prístup k vykonávaniu auditu zameraného na riziká.

Cieľ štandardu ISA

Viaceré

Schéma 4.0-1



Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

| | |
|--------|--|
| 200.11 | <p>Pri vykonávaní auditu finančných výkazov má audítor tieto celkové ciele:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) primerane sa uistiť o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby, čo audítorovi umožní vyjadriť stanovisko k tomu, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, a (b) predložiť správu k finančným výkazom a poskytnúť informácie podľa požiadaviek ISA v súlade so zisteniami audítora. |
|--------|--|

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 200.3 | Cieľom auditu je zvýšiť mieru dôvery predpokladaných používateľov v súvislosti s finančnými výkazmi. Dosaňuje sa to vyjadrením stanoviska audítora k tomu, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Vo väčšine rámcov na všeobecné použitie ide o stanovisko, či sú finančné výkazy prezentované verne, vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz v súlade s daným rámcom. Audit vykonaný v súlade s ISA a relevantnými etickými požiadavkami umožňuje audítovi sformulovať takéto stanovisko (pozri odsek A1). |
| 200.5 | ISA požadujú, aby audítor získal ako základ pre svoje stanovisko primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby. Primeraným uistením je vysoká miera uistenia. Získa sa tým, že audítor si zaobstará dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby znížil riziko auditu na prijateľne nízku úroveň (teda riziko, že audítor vyjadrí neprimerané stanovisko, keď finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť). Primerané uistenie však nepredstavuje absolútnu úroveň uistenia, lebo audit má prirodzené obmedzenia, v dôsledku čoho sú audítorské dôkazy, na základe ktorých audítor vytvára závery a zakladá na nich audítorské stanovisko, zväčša skôr presvedčivé než preukázateľné (pozri odseky A28 – A52). |
| 200.A34 | Riziko významných nesprávností môže existovať na dvoch úrovniach: <ul style="list-style-type: none"> • na úrovni finančných výkazov ako celku, a • na úrovni tvrdení pre triedy transakcií, zostatky účtov a zverejnenia. |
| 200.A40 | Štandardy ISA sa zvyčajne o prirodzenom riziku a kontrolnom riziku nezmieňujú oddelene, ale hovoria o kombinovanom posúdení „rizika významnej nesprávnosti“. Audítor však môže prirodzené riziko a kontrolné riziko posúdiť oddelene alebo kombinovane, v závislosti od praktických aspektov a od toho, ktoré audítorské techniky alebo metodiky uprednostňuje. Posúdenie rizika významných nesprávností je možné vyjadriť kvantitatívne, napríklad percentuálne, alebo nekvantitatívne. Nevyhnutnosť vhodne posúdiť riziko je však pre audítora v každom prípade dôležitejšia než rozličné metódy jej posudzovania. |
| 200.A45 | Od audítora sa neočakáva, že zníži, a on ani nevie znížiť riziko auditu na nulovú hodnotu, a preto nedokáže získať absolútne uistenie, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby. Príčinou sú prirodzené obmedzenia auditu, v dôsledku čoho sú audítorské dôkazy, na základe ktorých audítor vytvára závery a zakladá na nich audítorské stanovisko, zväčša skôr presvedčivé než preukázateľné. Prirodzené obmedzenia auditu vyplývajú z: <ul style="list-style-type: none"> • charakteru finančného vykazovania, • charakteru audítorských postupov, a • potreby vykonať audit za primeraný čas a za primeranú cenu. |

4.1 Prehľad

Celkové ciele audítora, ako sú uvedené v štandarde ISA 200.11, sa dajú zhrnúť takto:

- získať primerané uistenie o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby, čo audítorovi umožní vyjadriť stanovisko k tomu, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, a
- predložiť správu k finančným výkazom a poskytnúť informácie podľa požiadaviek ISA v súlade s audítorskými zisťovaniami.

Primerané uistenie

Primerané uistenie je vysoký stupeň uistenia, ale nie je to úplné uistenie. Dosiahne sa vtedy, keď audítor získa dostatočne vhodné audítorské dôkazy na to, aby znížil riziko auditu (teda riziko, že v prípade, že finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť, uvedie audítor nesprávne stanovisko) na prijateľne nízku úroveň. Audítor nedokáže poskytnúť úplné uistenie vzhľadom na prirodzené obmedzenia vo vykonávanej práci. Vyplýva to z toho, že väčšina audítorských dôkazov (na základe ktorých audítor navrhuje záver a formuje audítorské stanovisko) má skôr presvedčivý než preukázateľný charakter.

Prirodzené obmedzenia auditu

Nasledujúca schéma uvádza niektoré prirodzené obmedzenia pri výkone audítorskej činnosti.

Schéma 4.1-1

| Obmedzenia | Príčiny |
|--|--|
| Charakter finančného vykazovania | Zostavovanie finančných výkazov zahŕňa: <ul style="list-style-type: none"> • úsudok manažmentu pri uplatňovaní požiadaviek rámca finančného vykazovania; a • subjektívne rozhodnutia alebo posúdenia (napr. odhady) manažmentu, ktoré zahŕňajú škálu prijateľných interpretácií alebo úsudkov. |
| Charakter dostupných audítorských dôkazov | Väčšina audítorskej práce sa pri formovaní audítorského stanoviska skladá zo získavania a hodnotenia audítorských dôkazov. Tieto dôkazy majú väčšinou skôr presvedčivý než preukázateľný charakter. Audítorské dôkazy sa získavajú predovšetkým v rámci audítorských postupov uplatnených počas priebehu auditu. Môžu obsahovať informácie získané z iných zdrojov, ako sú napríklad: <ul style="list-style-type: none"> • predchádzajúce audity; • firemné postupy zamerané na kontrolu kvality pri akceptovaní a pokračovaní vo vzťahu s klientom; • účtovné záznamy účtovnej jednotky; a • audítorská dokumentácia vyhotovená odborníkom zamestnaným v účtovnej jednotke, alebo pracujúcim pre ňu externe. |
| Charakter audítorských postupov | Audítorské postupy, akokoľvek dobre navrhnuté, neodhalia každú nesprávnosť. Predstavte si napríklad nasledujúce okolnosti: <ul style="list-style-type: none"> • každá vzorka menšia ako 100 % súboru prináša určité riziko, že nesprávnosť nebude odhalená; • manažment alebo iné osoby nemusia, úmyselne alebo neúmyselne, poskytnúť všetky požadované informácie. Podvod môže zahŕňať sofistikované a dobre pripravené schémy určené na jeho utajenie; a • audítorské postupy, používané na zhromažďovanie audítorských dôkazov, nemusia odhaliť to, že niektoré informácie chýbajú. |
| Včasnosť finančného vykazovania | Význam/hodnota finančných informácií sa postupne časom znižuje, preto je potrebné dosiahnuť súlad medzi spoľahlivosťou informácií a vynaloženými nákladmi. Používatelia finančných výkazov očakávajú, že audítor vytvorí svoje stanovisko v primeranom čase a s primeranými nákladmi. Preto nie je možné zaoberať sa všetkými existujúcimi informáciami, alebo sa do detailu venovať každej skutočnosti na základe predpokladu, že každá informácia je chybná, alebo ide o podvod, ak sa nedokáže opak. |

Rozsah pôsobnosti auditu

Rozsah pôsobnosti audítorskej práce a poskytnuté stanovisko sa väčšinou obmedzujú iba na to, či sú finančné výkazy vypracované, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania. Výsledkom toho je, že nemodifikovaná správa audítora neposkytuje žiadne uistenie o budúcej životaschopnosti účtovnej jednotky, ani o hospodárnosti alebo efektívnosti, s ktorou manažment organizoval jej činnosť.

Každé rozšírenie základnej audítorskej zodpovednosti, napríklad na základe miestnej legislatívy alebo predpisov upravujúcich cenné papiere, by od audítora vyžadovalo, aby vykonal ďalšiu prácu a modifikoval alebo rozšíril podľa toho aj správu audítora.

Významné nesprávnosti

Významná nesprávnosť (buď jednotlivou, alebo v súhrne všetkých neopravených významných nesprávností a chýbajúcich/zavádzajúcich zverejnení vo finančných výkazoch) sa vyskytla vtedy, ak by sa dalo primerane očakávať, že by mohla mať za následok ovplyvnenie ekonomických rozhodnutí používateľov, prijímaných na základe finančných výkazov.

Tvrdenia

Tvrdenia sú vyhlásenia manažmentu vyjadrené explicitne alebo inak, ktoré sú obsiahnuté vo finančných výkazoch. Vzťahujú sa na uznanie, ocenenie, prezentáciu a zverejňovanie rôznych prvkov (súm a zverejnení) vo finančných výkazoch. Napríklad tvrdenie o úplnosti vyjadruje, že všetky transakcie a udalosti, ktoré mali byť zaznamenané, sú zaznamenané. Audítor ich využíva na to, aby posúdil rôzne typy potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť.

4.2 Riziko auditu

Riziko auditu je riziko, že v prípade, keď finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti, vyjadří audítor nesprávne audítorské stanovisko na finančné výkazy. Cieľom auditu je znížiť riziko auditu na prijateľne nízku úroveň.

Riziko auditu má dva hlavné prvky, ako je znázornené v ďalšom texte.

Schéma 4.2-1

| Riziko | Charakteristika | Príčina |
|--------------------------------------|--|--|
| Prirodzené a kontrolné riziká | Finančné výkazy môžu obsahovať významnú nesprávnosť | Ciele/operácie účtovnej jednotky a návrh/ implementácia internej kontroly zo strany manažmentu |
| Detekčné riziko | Audítor nemusí odhaliť významnú nesprávnosť vo finančných výkazoch | Charakter a rozsah postupov vykonaných audítorom |

Pre znížovanie rizika na prijateľne nízku úroveň sa od audítora vyžaduje, aby:

- posúdil riziká významnej nesprávnosti; a
- obmedzil detekčné riziko. Dá sa to dosiahnuť vykonaním postupov, ktoré reagujú na posúdené riziká významnej nesprávnosti, tak na úrovni finančných výkazov, ako aj na úrovni tvrdení pre triedy transakcií, zostatky účtov a zverejnenia.

Zložky rizika auditu

Hlavné zložky rizika auditu sú opísané v nasledujúcej schéme.

Schéma 4.2-2

| Typ rizika | Opis | Komentár |
|--------------------------|--|--|
| Prirodzené riziko | Náchylnosť tvrdenia týkajúceho sa určitej kategórie transakcií, účtovného zostatku alebo zverejnenej informácie na nesprávnosť, ktorá môže byť významná buď jednotlivito, alebo v súhrne s inými nesprávnosťami, a to ešte pred zohľadnením akýchkoľvek súvisiacich kontrol. | Patria sem udalosti alebo okolnosti (interné alebo externé), ktoré môžu mať za následok nesprávnosť (chybu alebo podvod) vo finančných výkazoch. Zdroje rizika (často označovaného ako podnikateľské riziko alebo riziko podvodu) môžu plynúť z cieľov účtovnej jednotky, charakteru jej činnosti/predmetu podnikania, právneho prostredia, v ktorom pôsobí, jej veľkosti a zložitosti. |
| Kontrolné riziko | Riziko, že interná kontrola účtovnej jednotky nezabráni vzniku nesprávnosti, alebo včas neodhalí a neopraví nesprávnosť, ktorá by mohla vzniknúť v tvrdení o určitej kategórii transakcií, účtovnom zostatku alebo zverejnenej informácii, a môže byť významná buď jednotlivito, alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami. | Manažment navrhuje kontroly s cieľom znižovania špecifických prirodzených faktorov (podnikateľského rizika alebo rizika podvodu). Účtovná jednotka posudzuje svoje riziká (posudzovanie rizík) a potom navrhuje a zavádza zodpovedajúce kontroly, aby znížila svoje riziká na znesiteľnú (priateľnú) úroveň. Kontroly môžu byť: <ul style="list-style-type: none"> • v svojej podstate všeobecné, ako je napríklad postoj manažmentu ku kontrolám, k záväzku prijímať zodpovedných zamestnancov a k prevencii podvodov. Tieto sa všeobecne nazývajú kontroly na úrovni účtovnej jednotky; a • špecifické, týkajúce sa vzniku, spracovania alebo zaznamenávania určitej konkrétnej transakcie. Tieto sa často nazývajú kontroly na úrovni podnikateľského procesu, aktivít alebo transakcií. |
| Detekčné riziko | Riziko, že postupy realizované audítorom s cieľom znížiť riziko na primerane nízku úroveň nepovedú k odhaleniu nesprávnosti, ktorá existuje a mohla by, či už jednotlivito alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami, byť považovaná za významnú. | Audítor posudzuje riziko významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch (prirodzené a kontrolné riziko) na úrovni tvrdení. Následne sa zvolia audítorské postupy, ktoré majú znížiť riziko na prijateľne nízku úroveň. To zahŕňa zváženie potenciálneho rizika: <ul style="list-style-type: none"> • výberu nevhodného audítorského postupu; • zlého použitia vhodného audítorského postupu; alebo • zlej interpretácie výsledkov z audítorských postupov. |

Poznámka: Štandardy ISA definujú riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení ako riziko, ktoré má dve zložky: prirodzené riziko a kontrolné riziko. Preto štandardy ISA bežne neuvádzajú samostatne prirodzené riziko a kontrolné riziko, ale uvádzajú kombinované posúdenie „rizika významnej nesprávnosti“. Napriek tomu audítor môže vykonať samostatné alebo kombinované posúdenie prirodzeného a kontrolného rizika, v závislosti od preferovaných audítorských postupov a metód a praktických úvah.

NA ZVÁŽENIE

Podnikateľské riziko a riziko podvodu oddelene

Viacere prirodzené riziká môžu mať za následok ako riziká podnikania, tak riziká podvodu. Napríklad, nový účtovný systém môže vytvoriť potenciál pre chyby (riziko podnikania), ale môže tiež vytvoriť príležitosť pre niekoho, aby manipuloval s finančnými výsledkami alebo spreneveril prostriedky (riziko podvodu).

Takže, keď je identifikované riziko podnikania, vždy zvážte, či toto riziko zároveň vytvorí riziko podvodu. Ak áno, zaznamenajte a posúďte riziko podvodu oddelene od faktorov rizika podnikania. V opačnom prípade je možné, že reakcia auditu bude zameraná len na prvok rizika podnikania a nie na riziko podvodu.

Zaznamenávanie rizika podvodu

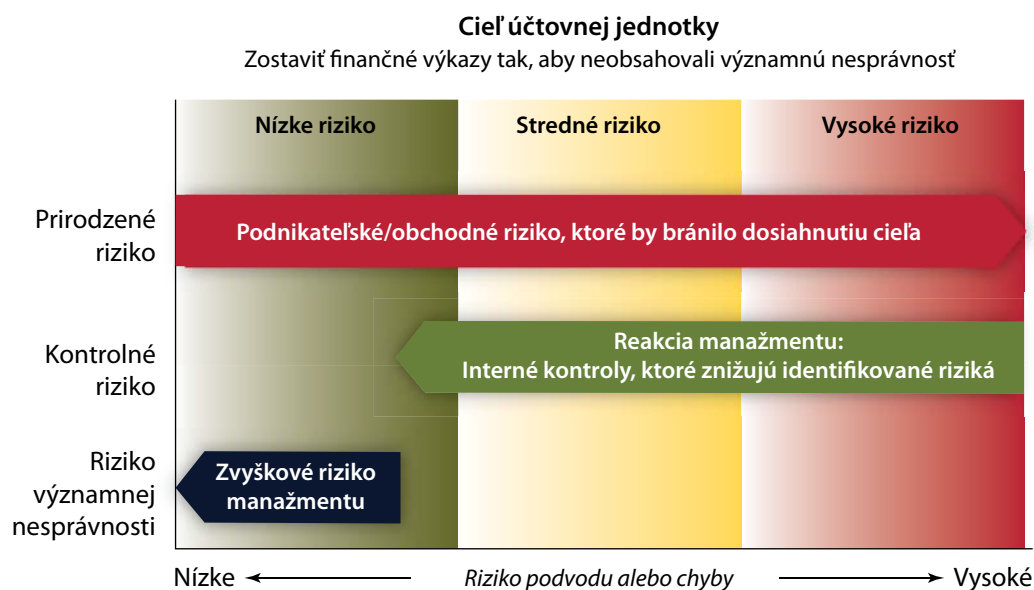
Podvod je často identifikovaný pomocou preverenia:

- nezvyčajných vzoriek, výnimiek a zvláštností v transakciách/udalostiach, alebo
- osôb, ktoré majú motív, príležitosť a racionálny dôvod spáchať podvod.

Ak sú tieto záležitosti pozorované (v ktorejkoľvek fáze auditu), mali by byť zaznamenané a posúdené ako riziká podvodu, aj keď sa zdajú byť nepatrné. Zaznamenávanie týchto rizík pomôže zabezpečiť, aby boli zodpovedajúcim spôsobom brané do úvahy pri vypracovaní reakcie auditu.

Schéma 4.2-3

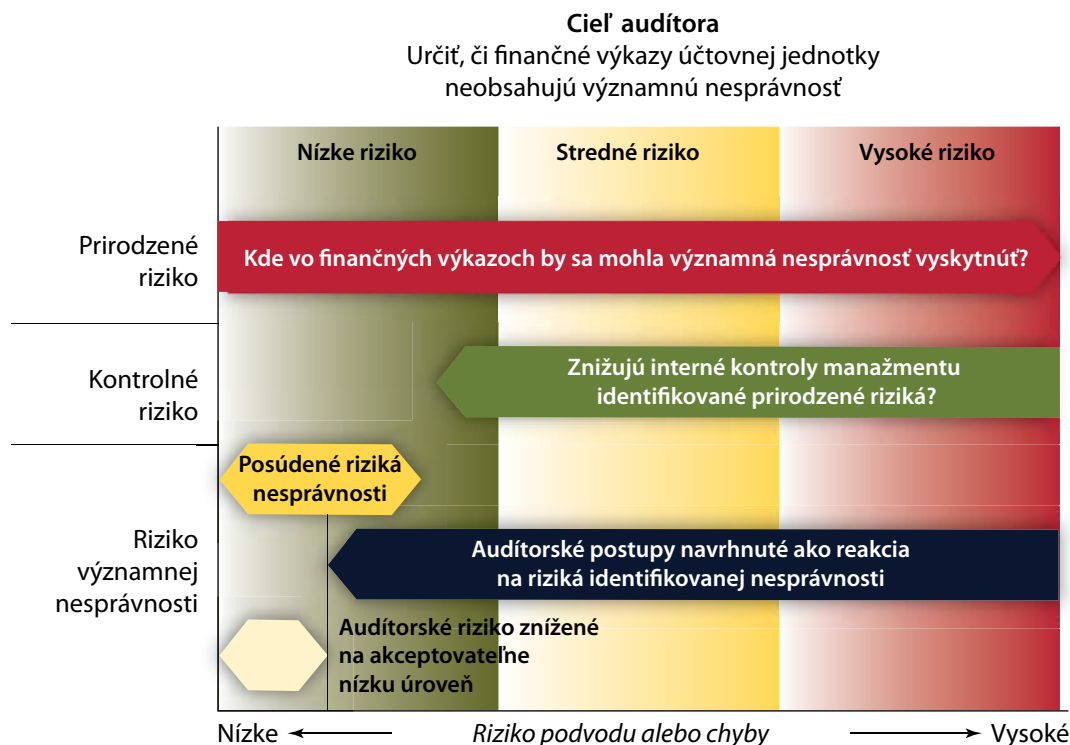
Nasledujúca schéma opisuje vzájomné vzťahy medzi rizikom a kontrolou. Prirodzené riziko zahŕňa faktory rizika podnikania a rizika podvodu, ktoré by mohli mať za následok to, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť (pred akýmkoľvek zvážením internej kontroly). Kontrolné riziko znázorňuje všeobecné a špecifické kontrolné postupy, ktoré sú pod vplyvom manažmentu a majú znížiť riziko toho, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť. Miera, do akej kontrolné riziko úplne neznižuje prirodzené riziko, sa často nazýva zvyškové riziko manažmentu, vôľa podniknúť riziko alebo tolerancia rizika.

**Poznámka:**

Šírka stĺpcov v schémach sa bude meniť v závislosti od konkrétnych okolností a na základe rizikového profilu účtovnej jednotky.

Schéma 4.2-4

Táto schéma opisuje úlohu audítora v posudzovaní rizík významnej nesprávnej vo finančných výkazoch a následne vo výkone audítorských postupov vypracovaných na zníženie rizika auditu na prijateľne nízku úroveň.



Poznámka:

Šírka stĺpcov v schémach sa bude meniť v závislosti od konkrétnych okolností a na základe rizikového profilu účtovnej jednotky a druhu reakcie audítora.

4.3 Ako vykonávať audit zameraný na riziká

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 200.15 | Audítor musí audit naplánovať a vykonať s profesionálnym skepticizmom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti spôsobujúce významnú nesprávnosť finančných výkazov (pozri odseky A18 – A22). |
| 200.16 | Audítor musí pri plánovaní a vykonávaní auditu finančných výkazov uplatňovať profesionálny úsudok (pozri odseky A23 – A27). |
| 200.17 | Na získanie primeraného uistenia musí audítor získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby znížil riziko auditu na prijateľne nízku úroveň, čo mu umožní prijať primerané závery, z ktorých bude vychádzať pri tvorbe stanoviska audítora (pozri odseky A28 – A52). |
| 200.21 | Na dosiahnutie celkových cieľov audítora musí audítor pri plánovaní a vykonávaní auditu použiť ciele uvedené v relevantných štandardoch ISA a zohľadniť vzájomné vzťahy medzi jednotlivými štandardmi ISA, aby: (pozri odseky A67 – A69) <ul style="list-style-type: none"> (a) zistil, či sú na dosiahnutie cieľov uvedených v ISA potrebné ďalšie audítorské postupy popri tých, ktoré vyžadujú ISA, a (pozri odsek A70), (b) vyhodnotil, či sa získali dostatočné a primerané audítorské dôkazy (pozri odsek A71). |

Audit zameraný na riziká sa skladá z troch hlavných krokov, ako je to znázornené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 4.3-1

| Kroky (Fázy) | Opis |
|---------------------------|---|
| Posudzovanie rizík | Uplatňovanie postupov na posudzovanie rizík s cieľom identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch |
| Reakcia na riziko | Návrh a uplatnenie ďalších auditorských postupov, ktoré reagujú na identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, tak na úrovni finančných výkazov, ako aj na úrovni tvrdení. |
| Poskytovanie správ | Zahŕňa: <ul style="list-style-type: none"> • formovanie stanoviska na základe získaných auditorských dôkazov; a • prípravu a vydanie správy, ktorá zodpovedá dosiahnutým záverom. |

Jednoduchá ilustrácia uvedených troch prvkov je znázornená v ďalšom texte.

Schéma 4.3-2



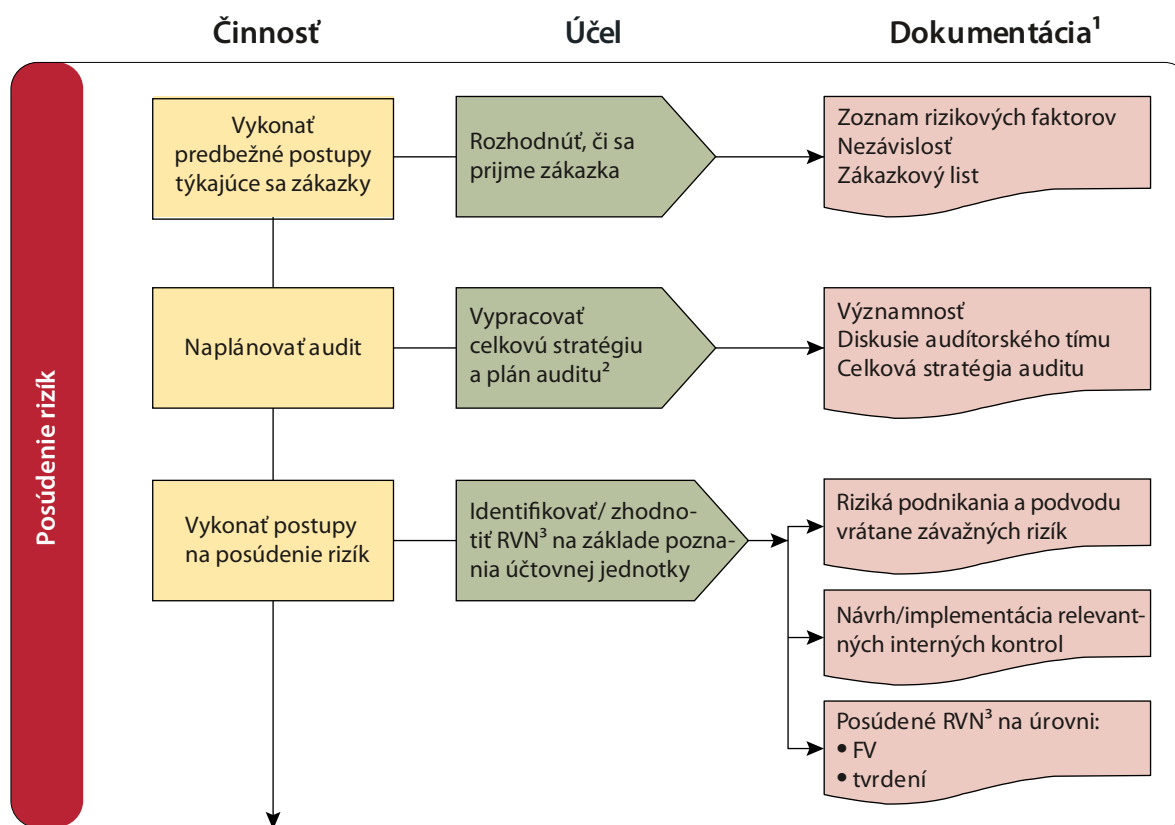
* „Udalosť“ je jednoducho faktorom podnikania alebo podvodu (pozri popis v tabuľke 4.2.-2). Patrí by sem aj riziká vzniknuté na základe absencie internej kontroly, na účely zníženia potenciálu pre významné nesprávnosti vo finančných výkazoch.

Rôzne úlohy začlenené v každej z troch rôznych fáz sú uvedené v ďalšom texte. Každé fáze sa podrobnejšie venujú nasledujúce kapitoly tejto príručky.

Posúdenie rizika

| Odsek # | Cieľ štandardu ISA |
|---------|---|
| 315.3 | Cieľom audítora je identifikovať a vyhodnotiť riziká významnej nesprávnosti vzniknuté v dôsledku podvodu alebo chyby, na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení, na základe oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, vrátane internej kontroly účtovnej jednotky, a poskytnúť tak základ pre navrhovanie a implementáciu reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti. |

Schéma 4.3-3

**Poznámky:**

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

Fáza efektívneho posúdenia rizík by mohla obsahovať:

Schéma 4.3-4

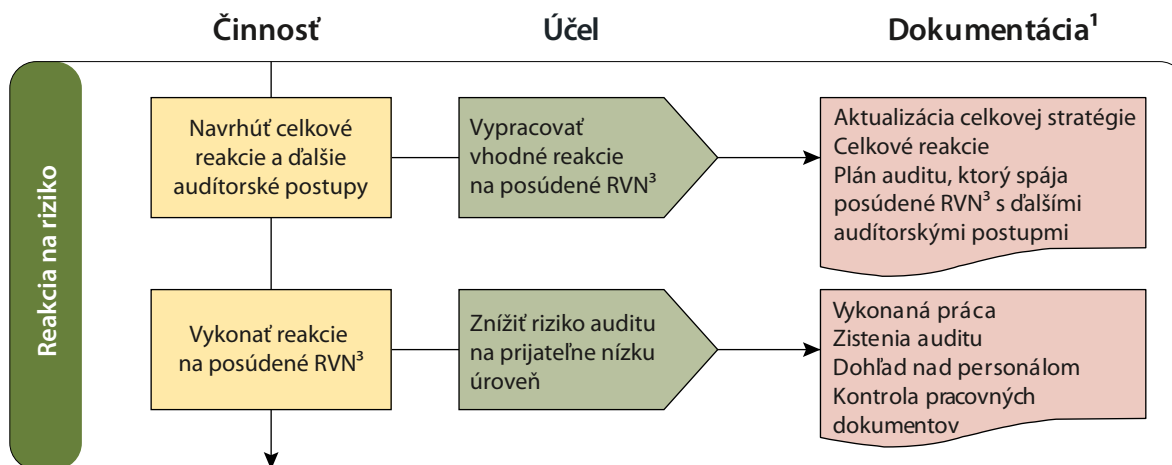
| Požiadavky | Opis |
|---|---|
| Účasť vyššie postavených členov tímu v predbežnej fáze | Partner zodpovedný za zákazku a ďalší kľúčoví členovia tímu na zákazke sa musia aktívne zúčastňovať na plánovaní auditu a na diskusiách medzi členmi tímu zodpovedného za zákazku. To zabezpečí, že plán auditu bude čerpať výhody z ich skúseností a poznatkov. Všimnite si, že štandardy ISA používajú pojem „audítora“ na osobu vykonávajúcu zákazku. Tam, kde štandardy ISA vyžadujú, aby požiadavka alebo zodpovednosť boli realizované partnerom zodpovedným za zákazku, namiesto pojmu „audítora“ sa používa pojem „partner zodpovedný za zákazku“. |
| Dôraz na „profesionálny skepticizmus“ | Od audítora sa nedá očakávať, že nebude brať do úvahy čestnosť a integritu manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním, ktorej bol svedkom v minulosti. Ale presvedčenie, že manažment a osoby poverené spravovaním sú čestné a bezúhonné, nezbavuje audítora potreby zachovať profesionálny skepticizmus a nedovoľuje audítora uspokojiť sa s menej ako presvedčivými auditorskými dôkazmi pri získavaní primeraného uistenia. |
| Plánovanie | Čas venovaný plánovaniu auditu (rozvoju celkovej stratégie auditu a plánu auditu) zabezpečí, že ciele auditu budú dôkladne splnené a práca pracovníkov vykonávajúcich audit bude stále zameraná na získavanie dôkazov z najkritickejších oblastí potenciálnych nesprávností. |
| Tímové diskusie a pokračujúca komunikácia | Tímové diskusie/stretnutia s partnerom, ktorý je v danom čase zodpovedný za zákazku, zamerané na plánovanie, poskytujú výborný priestor na: <ul style="list-style-type: none"> • informovanie pracovníkov o klientovi vo všeobecnosti a diskusiu o potenciálnych rizikových oblastiach; • diskusiu o účinnosti celkovej stratégie auditu a plánu auditu, a následné vykonanie zmien, ak je to potrebné; • „brainstorming“ o tom, ako by mohlo prísť k podvodu a následné navrhnutie vhodnej reakcie; a • rozdelenie zodpovednosti za výkon auditu a určenie časového harmonogramu. Rovnako dôležitá je aj pokračujúca komunikácia auditorského tímu počas zákazky, napríklad prediskutovanie a riešenie problémov týkajúcich sa auditu, nezvyčajných aktivít alebo možných náznakov podvodu. To umožní včasnú komunikáciu s manažmentom a, ak to bude potrebné, aj zmeny celkovej stratégie auditu a auditorských postupov. |
| Zameranie sa na identifikáciu rizika | Najdôležitejším krokom v procese posudzovania rizík je identifikácia všetkých relevantných rizík. Ak audítora neidentifikuje faktory podnikateľského rizika a rizík podvodu, tieto riziká nebudú posúdené a zdokumentované a nebude tak navrhnutá primeraná auditorská reakcia. To je aj dôvod, prečo sú dobre navrhnuté postupy posudzovania rizík také dôležité z hľadiska účinnosti auditu. Je takisto potrebné, aby tieto postupy posudzovania rizík vykonávali pracovníci na zodpovedajúcej úrovni. |
| Schopnosť hodnotiť reakcie manažmentu na riziká | Hlavným krokom v procese posudzovania rizík je hodnotenie účinnosti prípadných reakcií manažmentu (to znamená návrh/implementácia kontrolných prvkov manažmentom), zameraných na znižovanie identifikovaných rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. V menších účtovných jednotkách sa budú pravdepodobne viac spoliehať na kontrolné prostredie (ako napr. spôsobilosť a bezúhonnosť manažmentu atď.) a menej na tradičné kontrolné aktivity (ako napr. rozdelenie úloh atď.). |

| Požiadavky | Opis |
|----------------------------------|--|
| Použitie odborného úsudku | <p>Požiadavky auditorských štandardov ISA vyžadujú používanie a následne dokumentovanie významného uplatnenia úsudku audítora v priebehu auditu. Typickými úlohami v priebehu procesu posudzovania rizík sú:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozhodnutie o prijatí alebo o pokračovaní vzťahov s klientom; • návrh celkovej stratégie auditu; • stanovenie významnosti; • posúdenie rizík významnej nesprávnosti vrátane identifikovania podstatných rizík a iných oblastí, v ktorých môžu byť potrebné osobitné auditorské úvahy; a • vymedzenie očakávaní, z ktorých sa má vychádzať pri vykonávaní analytických postupov. |

Reakcia na riziko

| Odsek # | Ciele štandardov ISA |
|---------|---|
| 330.3 | Cieľom audítora je získať dostatok vhodných auditorských dôkazov týkajúcich sa posudzovaných rizík významných nesprávností, a to vypracovaním a zrealizovaním vhodných reakcií na tieto riziká. |

Schéma 4.3-5



Poznámky:

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

V tejto fáze audítora zvažuje dôvody (prirodzené a kontrolné riziká) posúdenia rizík na úrovni finančných výkazov a tvrdení (pre každú kategóriu transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení) a navrhuje zodpovedajúce auditorské postupy.

Reakcia audítora na posúdené riziká významnej nesprávnosti je zdokumentovaná v pláne auditu, ktorý:

- obsahuje všeobecnú reakciu na riziká identifikované na úrovni finančných výkazov;
- upriamuje pozornosť na významné oblasti finančných výkazov; a

- obsahuje charakter, rozsah a harmonogram špecifických audítorských postupov vypracovaných ako reakcia na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení.

Všeobecné reakcie sú reakciou na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov. Takéto reakcie zahŕňajú výber vhodného personálu a personálny dohľad, potrebu profesionálneho skepticizmu, rozsah overujúcich dôkazov, ktoré majú dopĺňať vysvetlenia/vyhlásenia manažmentu, zváženie typu audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, a to, akú dokumentáciu treba ešte preveriť pri významných transakciách.

Ďalšie audítorské postupy sa všeobecne skladajú zo substantívnych postupov, ako sú testy detailov, analytické postupy a testovanie kontrolných prvkov (tam kde sa očakáva, že tieto kontroly počas daného obdobia pracovali efektívne).

Medzi faktory, ktoré by mal audítor zvážiť pri plánovaní vhodnej kombinácie audítorských postupov ako reakcie na identifikované riziká, patria aj:

- **Testovanie kontrol**

- Identifikujte relevantné interné kontroly, ktoré, ak sú testované, by znížili potrebu/rozsah ostatných substantívnych postupov. Všeobecným pravidlom je, že veľkosť vzorky na testovanie kontrol je často značne menšia ako veľkosť vzorky pri substantívnom testovaní toku transakcií. Za predpokladu, že relevantné kontroly fungujú plynule a výskyt odchýlok, na ktoré sú kontroly zamerané, nie je pravdepodobný, môže testovanie kontrolných prvkov viesť k zníženiu objemu vykonávanej práce. Neexistuje však žiadna požiadavka (ani priama, ani nepriama), aby sa táto účinnosť fungovania internej kontroly testovala.
- Identifikujte všetky tvrdenia, ktoré nemôžu byť predmetom iba samotných substantívnych postupov. Toto napríklad často platí v prípade úplnosti transakcií predaja v malej účtovnej jednotke, a v situáciách, kde existuje vysoko automatizované spracúvanie transakcií (ako je internetový predaj) s malým alebo žiadnym manuálnym zásahom.

- **Substantívne analytické postupy**

Toto sú postupy, pre ktoré sa dá, na základe dostupných dôkazov, spoľahlivo určiť celková suma v rámci transakčného toku. Toto očakávanie sa porovnáva s aktuálnou hodnotou v účtovných záznamoch a rozsah každej nesprávnosti sa hneď identifikuje (pozri zväzok 1, kapitolu 10). V niektorých prípadoch, ak je posúdené riziko pre dané tvrdenie nízke (bez zohľadnenia súvisiacich kontrol), môže audítor určiť, že substantívne analytické postupy môžu sami osebe poskytnúť dostatočné primerané audítorské dôkazy.

- **Nepredvídateľnosť**

Potreba začleniť prvok nepredvídateľnosti do vykonávaných postupov, ako napríklad pri reakcii na riziko významnej nesprávnosti z dôvodu možného podvodu. Napríklad by sa mohli návštevy konkrétnych miest pri sčítaní zásob realizovať neohlásene, alebo by mohli byť neohlásené určité postupy vykonané pred koncom roka. Nepredvídateľnosť sa tiež musí zvážiť z hľadiska množstva informácií poskytnutých manažmentu vzhľadom na plánované audítorské postupy a ich načasovanie.

- **Obchádzanie kontrol zo strany manažmentu**

Potreba špecifických audítorských postupov zaoberajúcich sa možnosťami obchádzania kontrol zo strany manažmentu.

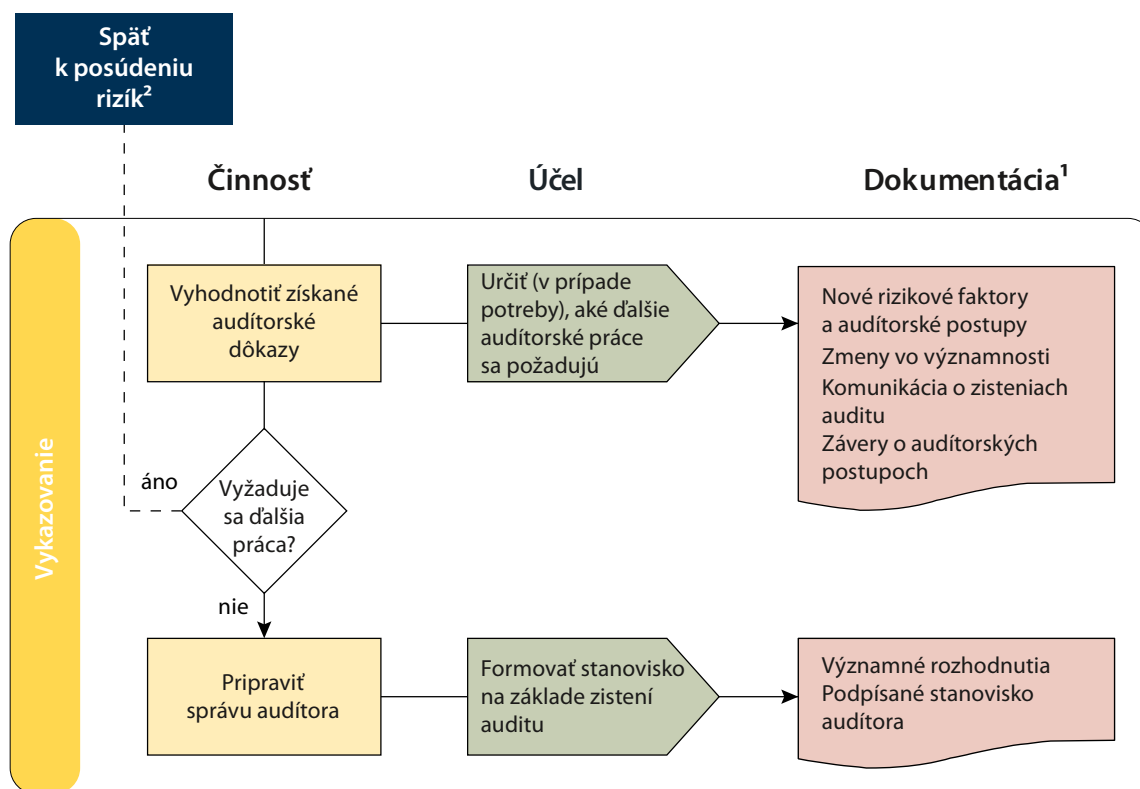
- **Významné riziká**

Reakcia auditu na „významné riziká“, ktoré boli identifikované (pozri zväzok 2, kapitolu 10).

Vykazovanie

| Odsek # | Ciele štandardov ISA |
|---------|---|
| 700.6 | Cieľom audítora je: <ul style="list-style-type: none"> (a) sformovať stanovisko k finančným výkazom na základe vyhodnotenia záverov vyodených zo získaných audítorských dôkazov, a (b) toto stanovisko jasne vyjadriť prostredníctvom písomnej správy, v ktorej bude opísaný aj základ, z ktorého dané stanovisko vychádza. |

Schéma 4.3-6



Poznámky:

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

Záverečnou fázou auditu je posúdenie získaných audítorských dôkazov a určenie, či sú dostatočné a vhodné na to, aby znížili riziko auditu na prijateľne nízku úroveň.

Počas tejto fázy auditu je dôležité stanoviť:

- všetky zmeny na posudzovanej úrovni rizika;
- či závery, ku ktorým sa došlo na základe vykonanej práce, sú vhodné;
- či sa neobjavili nejaké podozrivé okolnosti; a
- že dodatočné riziká (ktoré neboli predtým identifikované) boli primerane posúdené a zodpovedajúcim spôsobom boli vykonané ďalšie audítorské postupy.

Konzultačné uzatváracie stretnutie tímu (pred koncom alebo na konci práce v teréne) nie je špecifickou požiadavkou štandardov ISA, ale pre jeho členov môže byť užitočné prediskutovať audítorské zistenia, identifikovať všetky náznaky podvodu a určiť (prípadnú) potrebu vykonať ďalšie audítorské postupy.

Keď už boli všetky postupy vykonané a dospelo sa k záverom:

- audítorské zistenia by mali byť nahlásené manažmentu a osobám povereným spravovaním; a
- malo by byť prijaté audítorské stanovisko a rozhodnutie o vhodnom znení správy audítora.

4.4 Dokumentácia

Požaduje sa, aby audítorská dokumentácia bola dostatočná, tak aby umožnila skúsenému audítorovi, ktorý nemá predchádzajúce skúsenosti s daným auditom, pochopiť:

- charakter, časový harmonogram a rozsah vykonávaných audítorských postupov;
- výsledky dosiahnuté vykonaním daných postupov a získané audítorské dôkazy; a
- významné problémové oblasti, ktoré sa v rámci auditu vyskytli, na ne sa viažu závery a podstatu významného profesionálneho úsudku uplatneného pri dosahovaní daných záverov.

Audítorská dokumentácia pre menšiu účtovnú jednotku je vo všeobecnosti menej rozsiahla ako dokumentácia pre audit väčšej účtovnej jednotky. Napríklad rôzne aspekty auditu by mohli byť zaznamenávané spoločne v rámci jedného dokumentu s príslušnými odkazmi na podpornú pracovnú dokumentáciu.

Nie je potrebné, aby audítor dokumentoval:

- každú malú zvažovanú záležitosť alebo každé uplatnenie profesionálneho úsudku počas auditu; a
- súlad s náležitosťami, pri ktorých je súlad preukázaný dokladmi zahrnutými do audítorského spisu. Napríklad: audítorský plán v spise preukazuje, že audit bol naplánovaný a podpísaný zákazkový list preukazuje, že audítor sa dohodol na podmienkach zákazky auditu.

4.5 Výhody auditu zameraného na riziká

Niektoré z výhod prístupu zameraného na riziká sú zhrnuté v nasledujúcej schéme.

Schéma 4.5-1

| Výhody | Opis |
|--|---|
| Časová flexibilita v období, keď musí byť práca na audite vykonaná | Tým, že postupy na posúdenie rizík neobsahujú podrobné testovanie transakcií a zostatkov, môžu byť vykonané dostatočne pred koncom obdobia, za predpokladu, že sa neočakávajú žiadne väčšie prevádzkové zmeny. Môže to napomôcť pri bilancovaní pracovnej vyťaženia zamestancov na audite počas roka. Klientovi to môže poskytnúť čas na reakciu na identifikované (a komunikované) slabé stránky v internej kontrole a ostatné požiadavky na asistenciu pred začatím práce auditu v teréne na konci obdobia. Tam, kde nie je priebežná finančná informácia hneď k dispozícii, sa analytické postupy na posúdenie rizík budú musieť vykonať neskôr. |
| Úsilie audítorského tímu zamerané na kľúčové oblasti | Pochopením toho, kde sa môžu vyskytnúť riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch, môže audítora nasmerovať úsilie audítorského tímu na vysokorizikové oblasti, možno spolu so znížením množstva práce v oblastiach s nižšou úrovňou rizika. To môže tiež pomôcť zabezpečiť efektívne využitie personálnych zdrojov auditu. |
| Audítorské postupy zamerané na špecifické riziká | V nadväznosti na posúdené riziká sú navrhované ďalšie audítorské postupy. Následne testovanie detailov, ktoré sa zaoberá iba rizikami vo všeobecnej rovine, môže byť značne zredukované, alebo dokonca eliminované. |
| Pochopenie internej kontroly | Pochopenie internej kontroly na požadovanej úrovni umožňuje audítorovi prijať kvalifikované rozhodnutie o tom, či sa má testovať účinnosť fungovania internej kontroly. Testy kontrol (pri niektorých kontrolách sa môže vyžadovať testovanie raz za tri roky) vedú často k tomu, že sa bude vyžadovať oveľa menej práce ako pri výkone rozsiahleho testovania detailov (pozri zväzok 2, kapitolu 17). |
| Včasné informovanie manažmentu o skutočnostiach hodných povšimnutia | Lepšie pochopenie internej kontroly môže audítorovi pomôcť identifikovať jej slabé stránky (akými sú napríklad nedostatky v kontrolnom prostredí a všeobecných kontrolách IT), ktoré predtým neboli rozpoznané. Včasné informovanie manažmentu o týchto slabých stránkach mu umožní prijať primerané a pre neho prospešné opatrenia. Takisto môže napomôcť ušetriť čas pri výkone auditu. |

4.6 Štandardy ISA pre menšie audity

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 200.A63 | Keď je to vhodné, aplikačný a iný vysvetľujúci materiál ISA obsahuje ďalšie úvahy týkajúce sa špecificky auditu menších spoločností a subjektov verejného sektora. Tieto ďalšie úvahy pomáhajú aplikovať požiadavky ISA pri audite takýchto subjektov. Neobmedzujú ani neznižujú však zodpovednosť audítora za uplatňovanie požiadaviek ISA a dodržiavanie súladu s týmito požiadavkami. |
| 200.A64 | Na účely špecifikácie ďalších úvah týkajúcich sa auditu menších účtovných jednotiek sa výrazom „malá/menšia účtovná jednotka“ označuje subjekt, ktorý má zvyčajne napríklad tieto kvalitatívne znaky: <ul style="list-style-type: none"> (a) vlastníctvo a riadenie sa sústreďujú na malý počet osôb (často ide o jedinú osobu – či už fyzickú osobu alebo inú právnickú osobu, ktorá vlastní účtovnú jednotku, za predpokladu, že vlastník vykazuje príslušné kvalitatívne znaky); a (b) jeden alebo viacero z týchto znakov: <ul style="list-style-type: none"> (i) jednoznačné alebo nekomplikované transakcie; (ii) jednoduché vedenie záznamov; (iii) malý okruh podnikateľských činností a málo produktov v rámci jedného okruhu podnikateľskej činnosti; (iv) malý počet interných kontrol; (v) malý počet riadiacich úrovní zodpovedných za široké spektrum kontrol; alebo (vi) malý počet zamestnancov, mnohí so širokým okruhom povinností. Uvedené kvalitatívne znaky nie sú vyčerpávajúce, nevyznačujú sa nimi výhradne menšie účtovné jednotky a menšie účtovné jednotky nemusia nevyhnutne vykazovať všetky uvedené charakteristické znaky. |
| 200.A65 | Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek obsiahnuté v ISA sa vypracovali najmä so zreteľom na nekótované spoločnosti. Niektoré úvahy však môžu pomôcť pri audite menších kótovaných spoločností. |
| 200.A66 | Majiteľa menšej účtovnej jednotky, ktorý sa podieľa na jej každodennom riadení, ISA označujú za „vlastníka – manažéra“. |

Štandardy ISA nerozlišujú medzi prístupom k auditu požadovaným pre účtovnú jednotku s jednou osobou a prístupom, ktorý sa požaduje pre účtovnú jednotku zamestnávajúcu tisíce osôb. Audit je audit. Z toho vyplýva, že nedochádza k zmene základného prístupu len preto, že účtovná jednotka je malá.

Pojem „audit“ má poskytnúť jasnú správu používateľom finančných výkazov. Je to správa o tom, že audítor získal primerané uistenie, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti, nezávisle od veľkosti a typu auditovanej účtovnej jednotky.

Uvedená otázka proporcionality bola riešená pracovníkmi Rady IAASB v dokumente zo série Otázky a odpovede s názvom *Uplatňovanie štandardov ISA v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky*¹, ktorý bol vydaný v auguste 2009. Jeho účelom je pomáhať audítorm pri uplatňovaní sprehľadnených štandardov ISA tak, aby sa dosiahla nákladová efektívnosť. Odpoveď na otázku, ako sa štandardy ISA vyrovnali so skutočnosťou, že charakter SME v porovnaní s väčšími, zložitejšími účtovnými jednotkami sa značne líši, znela:

“Ciele audítora sú rovnaké bez ohľadu na veľkosť a zložitosť auditovaných účtovných jednotiek. Neznamená to ale, že každý audit bude naplánovaný a vykonávaný presne tým istým spôsobom. Štandardy ISA pripúšťajú, že špeci-

¹ Použitie štandardov ISA podľa veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky nájdete na: <http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0>

fické audítorské postupy, ktoré sa majú vykonať na účel dosiahnutia audítorských cieľov a dodržania požiadaviek štandardov ISA, sa môžu podstatne meniť v závislosti od toho, či účtovná jednotka, ktorej audit sa má vykonať, je malá alebo veľká a či je zložitá alebo relatívne jednoduchá. Požiadavky štandardov ISA sa preto zameriavajú na problematické oblasti, ktorým sa audítor musí v danom audite venovať, a nezaoberajú sa podrobne špecifickými postupmi, ktoré má audítor vykonávať.

Štandardy ISA tiež vysvetľujú, že vhodný audítorský prístup k návrhu a výkonu ďalších audítorských postupov závisí od posúdenia rizík audítorom. Napríklad, na základe porozumenia účtovnej jednotky a jej prostredia na požadovanej úrovni, vrátane pochopenia internej kontroly a posúdených rizík významnej nesprávnosti, môže audítor stanoviť, že kombinovaný prístup využívajúci tak testovanie kontrolných prvkov, ako aj substantívne postupy, je za daných okolností efektívnou reakciou na posúdené riziká. V ostatných prípadoch, napríklad v prípade auditu SME, kde v rámci SME neexistuje veľa kontrolných aktivít, ktoré môžu byť audítorom identifikované, sa môže audítor rozhodnúť, že bude efektívne vykonať aj ďalšie audítorské postupy, a to predovšetkým substantívneho charakteru.

Je tiež dôležité si všimnúť, že štandardy ISA potvrdzujú, že primerané využitie profesionálneho úsudku je nutnou podmienkou riadneho výkonu auditu. Profesionálny úsudok je potrebný predovšetkým v prípade rozhodnutí o povahe, harmonograme a rozsahu audítorských postupov, ktoré majú byť použité na splnenie požiadaviek štandardov ISA a získanie audítorskej dokumentácie. Na druhej strane, aj keď audítor SME má uplatniť profesionálny úsudok, neznamená to, že sa, až na výnimočné situácie a za predpokladu, že audítor vykonáva alternatívne audítorské postupy, aby požiadavku splnil, môže rozhodnúť neuplatniť požiadavku štandardov ISA.”

Kľúčové body uvedeného výňatku môžeme zhrnúť takto:

- Ciele auditu sú rovnaké bez ohľadu na veľkosť auditu;
- Požadované špecifické postupy auditu sa môžu podstatne líšiť v závislosti od veľkosti účtovnej jednotky a posúdených rizík;
- Štandardy ISA sa zameriavajú na problémové oblasti, ktorými sa audítor musí zaoberať – nie na detaily špecifických postupov;
- Návrh ďalších audítorských postupov závisí od posúdenia rizík audítorom;
- Primerané uplatnenie profesionálneho úsudku je potrebné pri prispôsobovaní postupov tak, aby zodpovedali zhodnoteným rizikám; a
- Profesionálny úsudok sa nemôže používať na ospravedlnenie nedodržovania požiadaviek štandardov ISA, ak nejde o výnimočné situácie.

Okrem toho štandardy ISA obsahujú niekoľko odsekov, ktoré sa zaoberajú špecifickými otázkami auditu SME. Tento materiál poskytuje užitočné usmernenie pri uplatňovaní požiadaviek ISA v kontexte auditu SME. Niektoré odporúčania na úspešné uplatňovanie štandardov ISA v malých zákazkách auditu sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 4.6.1

1. Venujte čas čítaniu objasnených štandardov ISA a vzdelávaniu zamestnancov.

Nesprávne pochopenie požiadaviek môže viesť k:

- tomu, že celá fáza posudzovania rizík v rámci auditu sa stane len „prídavkom“ inej, substantívnej audítorskej práce. Výber audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, by mal byť realizovaný na základe posudzovania rizík, nie na základe formálneho zoznamu postupov, ktoré môžu byť aplikované v každej účtovnej jednotke. Cieľom procesu posudzovania rizík je upriamiť audítorské úsilie na oblasti s vyšším výskytom rizika významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch a preniesť ho z menej rizikových oblastí;
- premene auditu, ktorý by mal byť jednoduchý, na zložitý a časovo náročný projekt. To môže nastať v prípade, že úsilie je zamerané na vyplňanie nepotrebných štandardných audítorských formulárov a kontrolných zoznamov, namiesto toho, aby sa rozsah práce určil na základe profesionálneho úsudku, a to v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky, v ktorej sa má audit vykonať, a od súvisiacich rizík;
- nedodržaniu požiadaviek („audítor musí“) v štandarde ISA.

2. Venujte čas dôkladnému plánovaniu, nezávisle od toho, o akú veľkú zákazku ide.

Hovorí sa, že hodina venovaná plánovaniu môže ušetriť veľa hodín realizácie. Efektívne plánovanie auditu je často to, čím sa odlišuje kvalitný audit v rámci daného rozpočtu od auditu nízkej kvality, ktorý rozpočet prekročí. To však nemusí zákonite znamenať organizovanie osobitných stretnutí tímu v kancelárii. Pri malých zákazkách na audit sa účely plánovania dajú dosiahnuť v rámci krátkych diskusií na začiatku zákazky, ako aj v priebehu auditu.

V rámci plánovania je potrebné venovať sa týmto kľúčovým otázkam:

- podnecovať zamestnancov, aby identifikovali oblasti, pri ktorých bežné audítorské postupy, podľa všetkého, presahujú riziko nesprávnosti, ktorému sa venujú;
- venovať čas potrebný na zabezpečenie toho, že každý zamestnanec bude rozumieť potrebe a účelu dokumentácie, ktorú by mal odovzdať dokončenú. Obrovské množstvo hodín môže byť stratených tým, že personál vyplňa formuláre, ktorým nerozumie;
- diskutovať o možnostiach podvodu. Podnecovať personál, aby bol skeptický a zvedavý a poskytnúť mu oprávnenie na to, aby vystupoval iniciatívne v prípade problémov, pozorovaní a nevysvetlených záležitostí;
- diskutovať o známych spriaznených osobách a charaktere/objeme transakcií;
- zvážiť, či stačí, aby audítorská dokumentácia vypracovaná v predošliých auditoch bola iba aktualizovaná, tak aby zohľadnila zmeny, ktoré sa vyskytli, alebo je lepšie vypracovať úplne novú dokumentáciu. Dokumentácia, posúdenie rizikových faktorov a relevantné interné kontroly by mali byť postačujúce na to, aby audítorm umožnili v nasledujúcich obdobiach zužitkovať ich znalosť účtovnej jednotky a sústrediť svoju pozornosť na nové odvetvové trendy, kľúčové prevádzkové zmeny, nové prirodzené riziká a zmenené interné kontroly.

3. Zhodnoťte kontrolné prostredie.

Venujte čas oboznámeniu sa s všeobecnými internými kontrolami, ktoré sú súčasťou kontrolného prostredia. Všeobecné kontroly sa dosť líšia od kontrol týkajúcich sa transakcií; zaoberajú sa takými otázkami, ako sú čestnosť a etika, správa a riadenie spoločnosti, schopnosti zamestnancov, postoj manažmentu ku kontrole, predchádzanie podvodom, riadenie rizík a monitorovanie kontroly. Ak je „tón zhora“ slabý, môže ľahko prísť k obchádzaniu kontroly zo strany manažmentu a aj tie úplne najlepšie kontroly transakcií, ako sú tie, ktoré sa týkajú procesov typu nákup a predaj, by mohli byť znefunkčnené.

4. Zamerajte sa na sústavné zdokonaľovanie sa.

V prípade niektorých audítorov existuje tendencia, že slepo nasledujú príklad predchádzajúceho audítora a výsledkom je spis, ktorý je zrkadlom predchádzajúceho roka. Oveľa lepším prístupom je postupná analýza/kritické posúdenie práce vykonanej v predchádzajúcich rokoch a identifikovanie zmien, ktoré audit zefektívnia a zvýšia jeho účinnosť.

5 Interná kontrola – účel a prvky

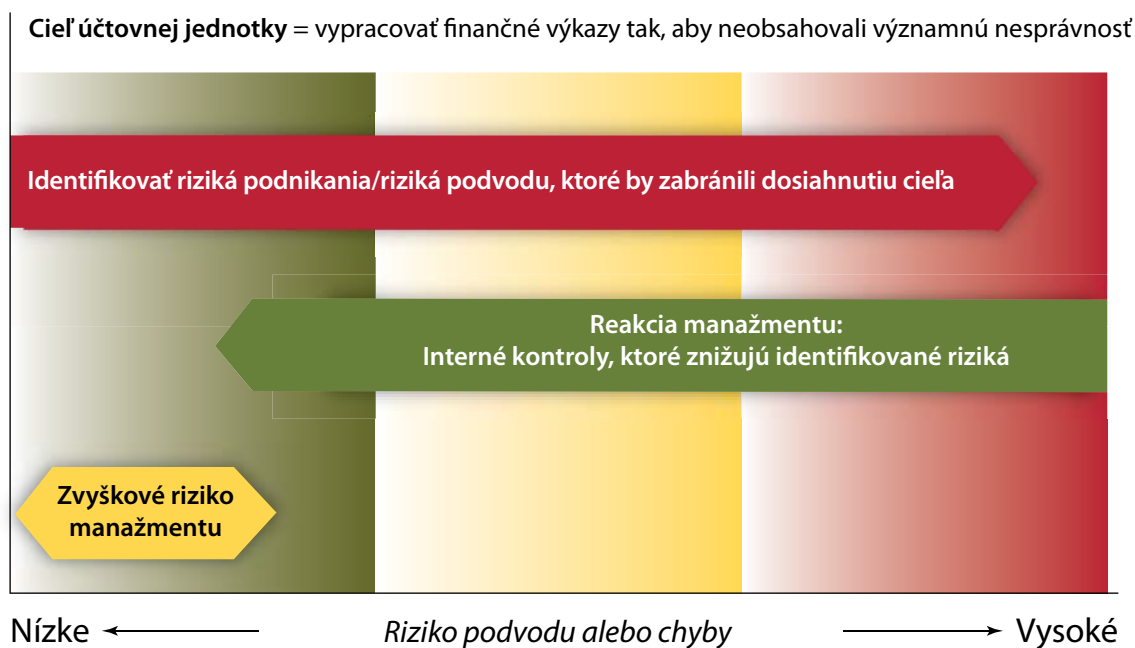
Obsah kapitoly

Načrtnúť účel, rozsah a charakter internej kontroly nad finančným vykazovaním, vrátane piatich prvkov, ktoré má audítor zhodnotiť.

Relevantný štandard ISA

315

Schéma 5.0-1



Prvý stĺpec znázorňuje všetky faktory rizika podnikania a rizika podvodu, ktoré by mohli mať za následok to, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť (pred akýmkoľvek zvážením internej kontroly). Druhý stĺpec znázorňuje kontrolné postupy, ktoré navrhol a zaviedol manažment na zníženie identifikovaných rizík. Miera, do akej druhý stĺpec neznižuje identifikované riziká úplne, sa často nazýva zvyškové riziko manažmentu.

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|----------|---|
| 315.4(c) | Interná kontrola – proces, ktorý navrhujú, implementujú a zachovávajú osoby poverené spravovaním, manažment a iní pracovníci s cieľom dostatočne zaistiť dosahovanie cieľov účtovnej jednotky, ktoré sa týkajú spoľahlivosti finančného vykazovania, účinnosti a efektívnosti fungovania a dodržiavania platných zákonov a predpisov. Výraz „kontroly“ sa vzťahuje na všetky aspekty jednej zložky alebo viacerých zložiek internej kontroly. |
| 315.12 | Audítor sa oboznámi s internou kontrolou relevantnou pre audit. Aj keď väčšina kontrol relevantných pre audit sa pravdepodobne bude týkať finančného vykazovania, nie všetky kontroly týkajúce sa finančného vykazovania sú relevantné pre audit. Záleží na odbornom úsudku audítora, či kontrolu, samostatne alebo v kombinácii s inými, bude považovať za kontrolu relevantnú pre audit (pozri odseky A42 – A65). |
| 315.13 | V procese oboznamovania sa s kontrolami relevantnými pre audit audítor vyhodnotí navrhnutú podobu týchto kontrol a popri získavaní informácií od pracovníkov účtovnej jednotky vykoná postupy na overenie, či sú zavedené (pozri odseky A66 – A68). |

5.1 Prehľad

Internú kontrolu navrhujú, implementujú a zabezpečujú osoby poverené spravovaním a riadením ostatného personálu, s cieľom identifikovať podnikateľské riziká a riziká podvodu, ktoré ohrozujú dosahovanie stanovených cieľov, ako napríklad spoľahlivosť finančných výkazov.

Poznámka: Kontrola je vždy navrhnutá s cieľom reagovať na potenciálne riziká (znižovať ich). Kontrola, ktorá sa nevenuje rizikám, je vlastne nepotrebná.

Prvým krokom v hodnotení navrhnutých kontrol je identifikácia rizika, ktoré by mala daná kontrola znížiť. Druhým krokom je identifikácia toho, ktoré existujúce kontroly sú zamerané na toto riziko.

5.2 Ciele internej kontroly

Interná kontrola je reakciou manažmentu na účel zmiernenia identifikovaného rizikového faktora alebo dosiahnutia cieľa kontroly. Existuje priamy vzťah medzi cieľmi účtovnej jednotky a internou kontrolou, ktorú táto jednotka implementuje na účel zabezpečenia svojich cieľov. V momente, keď sú ciele nastavené, je možné identifikovať a posúdiť potenciálne udalosti (riziká), ktoré by mohli zabrániť v dosahovaní daných cieľov. Na základe tejto informácie môže manažment pripraviť primerané opatrenia, ktoré budú obsahovať návrh systému internej kontroly.

Ciele internej kontroly môžu byť všeobecne zoskupené do štyroch kategórií:

- strategické ciele, týkajúce sa vysokej úrovne riadenia, ktoré podporujú poslanie účtovnej jednotky;
- finančné vykazovanie (interná kontrola, ktorá sa zaoberá finančným vykazovaním);
- prevádzkové ciele (kontroly týkajúce sa prevádzky); a
- súlad s právnymi predpismi.

Interná kontrola relevantná pre audit sa týka predovšetkým finančného vykazovania. Týka sa cieľa účtovnej jednotky, ktorým je príprava finančných výkazov na externé účely.

Prevádzkové kontroly, ako sú harmonogram výroby a práce zamestnancov, kontrola kvality, dodržiavanie predpisov týkajúcich sa bezpečnosti a zdravia pri práci, nie sú bežne pre audit relevantné, okrem prípadov, keď:

- získané informácie sa využijú pri príprave analytického postupu; alebo
- sa požaduje zverejnenie daných informácií vo finančných výkazoch.

Ak boli napríklad výrobné štatistiky použité ako základ analytického postupu, budú relevantné kontroly na účel zabezpečenia správnosti týchto údajov. Ak má na finančné výkazy priamy a významný vplyv nedodržanie určitých právnych predpisov, tak kontroly určené na odhalenie a zaznamenanie takého nedodržania predpisov budú relevantné.

Prvky systému internej kontroly

Pojem „interná kontrola“, tak ako sa používa v štandarde ISA 315, má širší význam, než sú iba kontrolné aktivity. Obsahuje napr. segregáciu úloh, autorizácie, odsúhlasovania stavu na účtoch a pod.

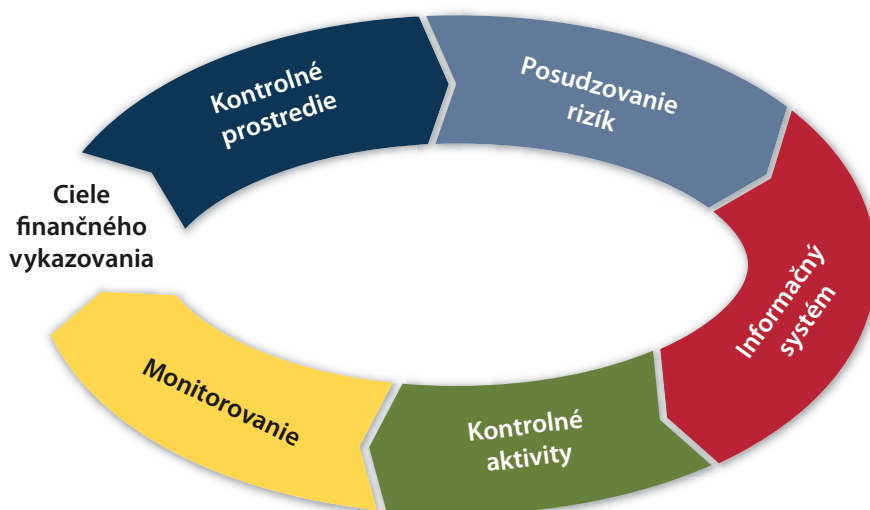
Interná kontrola obsahuje päť kľúčových prvkov:

- kontrolné prostredie;
- proces posudzovania rizík v účtovnej jednotke;
- informačný systém vrátane súvisiacich podnikateľských procesov, ktoré sú relevantné pre finančné vykazovanie a komunikáciu;
- kontrolné aktivity relevantné pre audit; a
- monitorovanie internej kontroly.

Tieto prvky a to, ako súvisia s cieľmi finančného vykazovania účtovnej jednotky, sú uvedené v nasledujúcej časti textu.

Päť prvkov internej kontroly

Schéma 5.2-1



Rozdelenie internej kontroly do týchto piatich prvkov poskytuje audítormu užitočný rámec pre porozumenie rôznym aspektom systému internej kontroly účtovnej jednotky. Všimnite si však, že:

- spôsob, akým je systém internej kontroly navrhnutý a zavedený, sa bude líšiť v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky. Menšie účtovné jednotky často využívajú menej formálne prostriedky a jednoduchšie procesy a postupy, aby dosiahli svoje ciele. Týchto päť prvkov internej kontroly sa nemusí dať jednoznačne odlíšiť jeden od druhého; to však nemá vplyv na platnosť ich základných cieľov. Napríklad, vlastník v postavení manažéra môže (resp. v prípade, ak chýbajú ďalší zamestnanci, musí) vykonávať funkcie, ktorá patria do pôsobnosti viacerých funkcií internej kontroly súčasne;

- pri opise jednotlivých aspektov internej kontroly a ich vplyvu na audit sa môže používať iná terminológia ako tá, ktorá je uvedená v ISA 315, ale audit sa musí zaoberať všetkými piatimi prvkami;
- audítor primárne posudzuje, či a ako kontrola chráni alebo odhaľuje a napráva významné nesprávnosti v jednotlivých kategóriách transakcií, účtovných zostatkoch alebo zverejnených informácií a im príslušných tvrdeniach.

Nasleduje súhrn piatich komponentov internej kontroly.

5.3 Kontrolné prostredie

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 315.14 | <p>Audítor je povinný oboznámiť sa s kontrolným prostredím. V rámci tohto procesu oboznamovania sa je povinný vyhodnotiť, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) manažment, pod dohľadom osôb poverených spravovaním a riadením, vytvoril a zachováva kultúru, ktorá sa vyznačuje čestnosťou a etickým správaním, (b) silné stránky prvkov kontrolného prostredia súhrnne vytvárajú vhodný základ pre ostatné zložky internej kontroly a či nedostatky kontrolného prostredia neznehodnocujú tieto ostatné zložky (pozri odseky A69 – A78). |



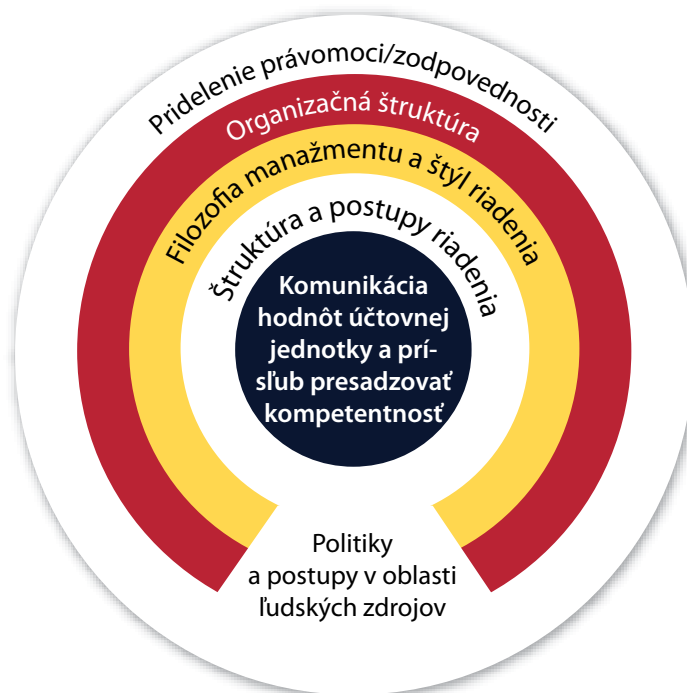
Kontrolné prostredie je základom efektívnej internej kontroly, poskytujúce pevný rámec pre konanie v rámci účtovnej jednotky. Udáva tón organizácie a má vplyv na povedomie a vnímanie kontroly zo strany jej pracovníkov.

Kontrolné prostredie sa zaoberá funkciami správy a riadenia. Má vplyv aj na postoj, povedomie a konanie osôb poverených správou a riadením vo vzťahu k internej kontrole účtovnej jednotky a jej dôležitosti pre ňu.

Poznámka: Kontroly kontrolného prostredia majú v svojej podstate všeobecný charakter. Nepôsobia teda priamo na to, aby zabránili významným nesprávnostiam, odhalili ich alebo napravili. Namiesto toho predstavujú dôležitý základ, na ktorom sa budujú všetky ostatné kontroly.

Schéma 5.3.1 opisuje rôzne prvky kontrolného prostredia, ktoré treba zvážiť. Všimnite si, že dôležitosť a následnosť (priorita) týchto prvkov sa bude nevyhnutne meniť pri každej účtovnej jednotke.

Schéma 5.3-1



Kontroly v rámci kontrolného prostredia ovplyvňujú audítovo hodnotenie účinnosti ostatných konkrétnych kontrolných aktivít, ktoré sa môžu venovať špecifickým oblastiam, ako sú transakcie týkajúce sa predaja a nákupu. Ak je napríklad postoj manažmentu ku kontrole vo všeobecnosti negatívny, naruší to efektívnosť fungovania ostatných kontrol (ako sú tie, ktoré sa zameriavajú na predaj a pod.), akokoľvek dobre by boli navrhnuté.

Hodnotenie návrhu kontrolného prostredia účtovnej jednotky audítorom by malo obsahovať prvky uvedené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 5.3-2

| Kľúčové prvky, ktorým sa treba venovať | Opis |
|--|---|
| Komunikácia a presadzovanie čestnosti a etických hodnôt | Čestnosť a etické hodnoty sú potrebné (základné) prvky, ktoré ovplyvňujú efektívnosť návrhu, správy a monitorovania iných kontrol. |
| Prísľub presadzovať kompetentnosť | Posúdenie úrovne kompetentnosti požadovanej pre jednotlivé pracovné pozície a toho, ako sú premietnuté do požadovaných schopností a vedomostí. |
| Účasť osôb poverených spravovaním | Požiadavky na osoby poverené spravovaním, ako sú: <ul style="list-style-type: none"> • ich nezávislosť od manažmentu; • ich skúsenosti a erudovanosť; • rozsah ich angažovanosti, informácií, ktoré im majú byť poskytované, a dohľad nad aktivitami; a • vhodnosť ich konania vrátane miery, do akej sa budú zaoberať a riešiť náročné otázky s manažmentom, a ich vzájomná súčinnosť s internými a externými audítormi. |

| Kľúčové prvky, ktorým sa treba venovať | Opis |
|--|---|
| Filozofia manažmentu a štýl riadenia | Postoj manažmentu k akceptovaniu a riadeniu podnikateľského rizika a postoj a konanie manažmentu v oblasti finančného vykazovania, spracovávaní informácií, účtovných funkcií a ľudských zdrojov. |
| Organizačná štruktúra | Rámec, v ktorom sa plánujú, vykonávajú, kontrolujú a posudzujú aktivity účtovnej jednotky vykonávané na účel dosiahnutia jej cieľov. |
| Pridelenie právomoci a zodpovednosti | Ako sa prideliuje právomoc a zodpovednosť za prevádzkové aktivity a ako sa určia hierarchie vzťahov týkajúcich sa vykazovania a schvaľovania. |
| Politiky a postupy v oblasti ľudských zdrojov | Nábor zamestnancov, orientácia, školenia, hodnotenie, poradenstvo, kariérny rast, odmeňovanie a nápravné opatrenia. |

Uvedené kontroly pôsobia všeobecne v celej účtovnej jednotke a sú často subjektívnejšie, než sú tradičné kontrolné aktivity (ako je rozdelenie kompetencií). Audítor má preto v rámci tohto hodnotenia uplatňovať svoj profesionálny úsudok.

Silné stránky kontrolného prostredia môžu v niektorých situáciách kompenzovať, alebo dokonca nahradiť slabé kontroly týkajúce sa transakcií. Slabé stránky kontrolného prostredia však môžu narušiť, a dokonca negovať dobré nastavenie iných prvkov internej kontroly. Napríklad, ak by absentovala kultúra čestného a etického správania, audítor by mal pozorne zvážiť, aké typy (dodatočných) auditorských postupov by boli efektívne pri zisťovaní významných nesprávností vo finančných výkazoch. V niektorých prípadoch môže audítor dospieť k záveru, že interná kontrola prestala fungovať do tej miery, že jediným riešením je odstúpiť od zákazky.

Kontrolné prostredie v menších účtovných jednotkách

Kontrolné prostredie v rámci malých účtovných jednotiek sa bude líšiť od prostredia väčších jednotiek, ale je rovnako dôležité. Ide predovšetkým o prípad, keď účtovná jednotka nemá personál alebo zdroje na implementáciu takých kontrolných aktivít, akou je napríklad rozdelenie kompetencií.

V menších účtovných jednotkách môže aktívna angažovanosť kompetentného vlastníka v postavení manažéra (silná stránka kontrolného prostredia) znížiť potrebu ostatných kontrolných aktivít, ako je napríklad rozdelenie kompetencií. Z toho vyplýva, že silné stránky kontrolného prostredia môžu slúžiť nepriamo na predchádzanie alebo odhaľovanie a nápravu určitých typov nesprávností. Ak napríklad vlastník v postavení manažéra posudzuje a schvaľuje jednotlivé transakcie pred ich realizáciou, môže to tiež slúžiť na predchádzanie alebo odhaľovanie a nápravu určitých konkrétnych chýb alebo podvodu. Táto silná stránka kontrolného prostredia by neznížila ostatné riziká, akým je napríklad obchádzanie kontrol zo strany manažmentu.

V menších účtovných jednotkách bude, samozrejme, menej dokumentácie, ktorá by slúžila na podporu kontrol v rámci kontrolného prostredia. Základ pre hodnotenie návrhu a implementácie kontrol budú preto naďalej tvoriť postoje, povedomie a opatrenia manažmentu (ako sú vlastníci v postavení manažérov). Napríklad: väčšie účtovné jednotky pravdepodobne poskytnú svojim zamestnancom kódex správania sa, ktorý definuje prijateľné správanie a následky porušenia kódexu alebo pravidiel. Menšie účtovné jednotky môžu informovať o podobných hodnotách a prijateľnom správaní pomocou verbálnej komunikácie a príkladov na strane manažmentu.

Ak neexistuje podporná dokumentácia pre konkrétnu kontrolu, audítor pripraví pre spis memorandum. Napríklad, keď sa bude zaoberať tým, či existuje komunikácia a presadzovanie integrity a etických hodnôt, audítor by mohol:

- na základe diskusií s manažmentom identifikovať hodnoty účtovnej jednotky, prijateľné správanie a opatrenia na ich presadzovanie. Audítor by potom posúdil, či stačia na to, aby bolo možné posúdiť návrh kontrol;
- opýtať sa jedného alebo dvoch zamestnancov na ich predstavu o hodnotách účtovnej jednotky, prijateľného správania a opatrení na ich presadzovanie. Tieto rozhovory by sa mali zaoberať tým, či boli o hodnotách, ktoré zastáva manažment, informovaní a či sú aj presadzované. To by malo umožniť posúdenie implementácie kontrol.

NA ZVÁŽENIE

Malé účtovné jednotky sú často neochotné zdokumentovať interné kontroly, ktoré fungujú neformálne. Často však môžu pre manažment vzniknúť výhody z toho, že venuje čas zdokumentovaniu najdôležitejších politík a postupov. Také politiky môžu byť poskytnuté k dispozícii zamestnancom, ktorí prichádzajú do účtovnej jednotky, a v porovnaní s prípadom, keď by sa v každom období vyžadovali informácie nanovo, sa môže ušetriť čas. Ako je uvedené v príklade, aj tá najmenšia účtovná jednotka by mohla pripraviť jednoduchý prehľad hodnôt a prijateľného správania, ktoré by mali byť poskytnuté zamestnancom, a potom sa na tento prehľad odvolať v prípade potreby.

Kľúčové oblasti, ktorými sa treba zaoberať v menších účtovných jednotkách pri hodnotení kontrolného prostredia, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 5.3-3

| Prvok kontroly | Kľúčová otázka | Možné kontroly |
|--|---|---|
| Komunikácia a presadzovanie čestnosti a etických hodnôt | Aké opatrenia manažmentu slúžia na eliminovanie a oslabenie pohnútok a pokúšania, ktoré môžu zapríčiniť, že personál sa zapojí do nečestných, nelegálnych alebo neetických činov? | <ul style="list-style-type: none"> • Manažment slovne a činmi stále preukazuje svoju vernosť vysoko etickým normám. • Manažment odstraňuje a oslabuje pohnútky a pokúšanie, ktoré môžu zapríčiniť, že personál sa zapojí do nečestných a neetických činov. • Existuje kódex správania sa alebo ekvivalent, ktorý definuje očakávané normy/štandardy etického a morálneho správania. • Zamestnanci úplne rozumejú tomu, aké správanie je prijateľné a neprijateľné a vedia, čo majú robiť, ak sa stretnú s neprimeraným správaním. • Ak je to potrebné, prijímajú sa opatrenia na presadenie nápravy. |
| Prísľub presadzovať kompetentnosť | Má personál vedomosti a schopnosti potrebné na uskutočnenie svojich úloh? | <ul style="list-style-type: none"> • Manažment podnikne potrebné kroky na zabezpečenie toho, aby personál mal požadované vedomosti a schopnosti, ktoré sa vyžadujú pri jeho práci. • Existujú opisy pracovnej činnosti, ktoré sa efektívne využívajú. • Manažment umožňuje personálu zúčastniť sa na školiacich programoch k relevantným témam. • Zosúladovanie schopností zamestnancov s opismi ich pracovnej činnosti nepretržite od ich prijatia. |

| Prvok kontroly | Kľúčová otázka | Možné kontroly |
|--|--|--|
| Účasť osôb poverených spravovaním (OPS) <i>(v iných prípadoch než tam, kde manažment pôsobí ako OPS)</i> | Aké efektívne je spravovanie (ak existuje) činností účtovnej jednotky? | <ul style="list-style-type: none"> • Väčšina OPS je od manažmentu nezávislá. • OPS majú primerané skúsenosti, erudovanosť a majú odborné znalosti z oblasti financií. • O významných problémových otázkach a finančných výsledkoch sú OPS včas informované. • OPS zabezpečujú efektívny dohľad nad aktivitami manažmentu. Zahŕňa to riešenie náročných otázok a vyžadovanie odpovedí. • OPS sa stretávajú pravidelne a zápisy zo stretnutí sú distribuované včas. |
| Filozofia manažmentu a štýl riadenia práce | Aký je postoj a konanie manažmentu v oblasti finančného vykazovania? | <ul style="list-style-type: none"> • Manažment preukazuje pozitívny postoj a prijíma opatrenia k: <ul style="list-style-type: none"> – fungujúcej internej kontrole pre finančné vykazovanie (vrátane obchádzania kontrol manažmentom a iných podvodov), – primeranému výberu/uplatneniu účtovných politík, – kontrolám spracovania informácií, a – zaobchádzaniu s účtovníckym personálom. • Manažment zaviedol postupy na zabránenie neoprávneným prístupom alebo ničeniu majetku dokumentov a záznamov. • Manažment analyzuje podnikateľské riziko a prijíma primerané opatrenia. |
| Organizačná štruktúra | Bola zavedená relevantná organizačná štruktúra? | <ul style="list-style-type: none"> • Organizačná štruktúra zodpovedá tomu, aby umožnila účtovnej jednotke dosiahnuť svoje ciele, prevádzkovú funkčnosť a súlad s právnymi požiadavkami. • Manažment presne chápe svoju zodpovednosť a právomoci v oblasti podnikateľských aktivít a disponuje potrebnými skúsenosťami a úrovňou vedomostí na to, aby mohol riadne vykonávať svoju funkciu a úlohy. • Štruktúra účtovnej jednotky uľahčuje tok spoľahlivých a včasných informácií osobám, ktoré ich potrebujú na plánovanie a kontrolnú činnosť. • Nezlučiteľné kompetencie sú v rámci možností rozdelené. |
| Pridelenie právomoci a zodpovednosti | Boli kľúčové právomoci a zodpovednosť pridelené zodpovedajúcim spôsobom? | <ul style="list-style-type: none"> • Existujú politiky a postupy pre odsúhlasovanie a schvaľovanie transakcií. • Existujú primerané línie predkladania správ a zodpovednosti (primerané k veľkosti a charakteru aktivít účtovnej jednotky). • Opis pracovnej činnosti obsahuje aj zodpovednosť za výkon príslušných kontrol. |

| Prvok kontroly | Kľúčová otázka | Možné kontroly |
|--|--|---|
| Politiky a postupy v oblasti ľudských zdrojov | <p>Ktoré štandardy sú zavedené na zabezpečenie:</p> <p>Náboru najkompetentnejších a najdôveryhodnejších ľudí?</p> <p>Toho, že sa zamestnancom poskytnú školenie, aby mohli vykonávať svoju prácu?</p> <p>Toho, že povýšenie v práci sa realizuje na základe hodnotenia výkonnosti?</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Manažment zavádza/presadzuje štandardy pre nábor najkvalifikovanejších jednotlivcov. • Postupy pre nábor nových zamestnancov zahŕňajú príjacie pohovory, kontrolu informácií, komunikáciu hodnôt, očakávané správanie a štýl fungovania manažmentu. • Výkon v práci sa pravidelne hodnotí, výsledky sa posudzujú u každého zamestnanca a prijímajú sa vhodné opatrenia. • Zásady vzdelávania sa venujú budúcim úlohám a zodpovednosti, očakávaným úrovňam výkonu a potrebám rozvíjať sa. |

5.4 Posudzovanie rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 315.15 | <p>Audítora je povinný zistiť, či má účtovná jednotka proces na:</p> <p>(a) identifikáciu podnikateľských rizík relevantných pre ciele finančného vykazovania;</p> <p>(b) odhad významnosti rizík;</p> <p>(c) posudzovanie pravdepodobnosti ich výskytu;</p> <p>(d) rozhodovanie o opatreniach na riešenie týchto rizík (pozri odsek A79).</p> |
| 315.16 | <p>Ak účtovná jednotka ustanovila takýto proces (ďalej označovaný ako „proces účtovnej jednotky na posudzovanie rizík“), audítora sa oboznámi s týmto procesom a aj s jeho výsledkami. Keď audítora zistí riziko významnej nesprávnej hodnoty, ktoré manažment neidentifikoval, vyhodnotí, či existuje riziko takého druhu, v prípade ktorého očakával, že sa procesom účtovnej jednotky na posudzovanie rizík toto riziko identifikuje. Ak takéto riziko existuje, audítora zistí, prečo sa týmto procesom neidentifikovalo, a vyhodnotí, či je tento proces za daných okolností vhodný, alebo určí, či existuje závažný nedostatok internej kontroly v súvislosti s procesom účtovnej jednotky na posudzovanie rizík.</p> |
| 315.17 | <p>Ak účtovná jednotka takýto proces neustanovila, alebo ak má proces iba pre konkrétny prípad, audítora je povinný s manažmentom prediskutovať, či bolo identifikované podnikateľské riziko, ktoré je relevantné z hľadiska cieľov finančného vykazovania, a ako bolo riešené. Audítora musí vyhodnotiť, či je prípustné, aby za daných okolností neexistoval zdokumentovaný proces na posudzovanie rizík, alebo rozhodne, či ide o závažný nedostatok internej kontroly (pozri odsek A80).</p> |



Proces posudzovania rizík poskytuje manažmentu informácie potrebné na určenie toho, aké podnikateľské riziká/riziká podvodu by mali byť riadené a aké opatrenia (ak vôbec) by sa mali prijať. Manažment môže iniciovať plány, programy a opatrenia, ktoré sa budú zaoberať konkrétnymi rizikami, alebo sa môže, z dôvodu nákladov alebo iných úvah, rozhodnúť riziko prijať.

Ak je proces posudzovania rizík účtovnej jednotky primeraný okolnostiam, pomôže audítorovi pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti. Proces posudzovania rizík sa vo všeobecnosti venuje záležitostiam, ako sú:

- zmeny v prevádzkovom prostredí;
- nový personál na vyšších pozíciách;
- nový alebo vylepšený informačný systém;
- výrazný rast;
- nové technológie;
- nové podnikateľské modely, produkty alebo aktivity;
- reštrukturalizácia spoločnosti (vrátane odpredajov majetku a akvizícií);
- rozvíjajúce sa zahraničné operácie; a
- nové účtovné pravidlá.

V menších účtovných jednotkách, kde je nepravdepodobné, že by existoval formálny proces posudzovania rizík, bude audítor diskutovať s manažmentom o tom, ako identifikovať podnikateľské riziká a ako k nim pristupovať.

Audítor by sa mal venovať aj tomu, ako manažment:

- identifikuje riziká relevantné pre finančné vykazovanie;
- odhaduje závažnosť rizík;
- hodnotí pravdepodobnosť ich výskytu; a
- rozhoduje o opatreniach, ktoré majú riziká riadiť.

V prípade, že audítor identifikuje riziká významnej nesprávnosti, ktoré manažment neidentifikoval, mal by posúdiť:

- prečo manažment zlyhal pri ich identifikácii,
- či sú procesy primerané daným okolnostiam.

V prípade, že v rámci procesu posudzovania rizík účtovnej jednotky existuje závažný nedostatok (alebo vôbec žiadny proces nie je), mal by o tom byť informovaný manažment a osoby poverené spravovaním.

Okolnosti a udalosti, ktoré môžu indikovať riziká významnej nesprávnosti

Príloha 2 štandardu ISA 315 obsahuje užitočný zoznam potenciálnych okolností a udalostí, ktoré môžu indikovať výskyt rizík významnej nesprávnosti.

5.5 Informačné systémy

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 315.18 | <p>Audítor je povinný oboznámiť sa s informačným systémom vrátane súvisiacich procesov, ktoré prebiehajú v účtovnej jednotke, relevantných pre finančné vykazovanie, vrátane týchto oblastí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skupiny transakcií v prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky, ktoré sú významné pre finančné výkazy; (b) postupy v rámci informačných technológií (IT) a manuálnych systémov, ktorými sa tieto transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú, v prípade potreby opravujú, prenášajú do hlavnej knihy a vykazujú vo finančných výkazoch; (c) súvisiace účtovné záznamy, podporné informácie a konkrétne účty vo finančných výkazoch, ktoré sa používajú na iniciovanie, zaznamenávanie, spracúvanie a vykazovanie transakcií, vrátane opravy nesprávnych informácií a spôsobu, akým sa informácie prenášajú do hlavnej knihy, pričom záznamy môžu byť vykonávané manuálne alebo elektronicky; (d) spôsob, akým informačný systém zaznamenáva udalosti a podmienky iné než transakcie významné pre finančné výkazy; (e) proces finančného vykazovania použitý pri zostavovaní finančných výkazov účtovnej jednotky vrátane dôležitých účtovných odhadov a zverejnených informácií; (f) kontroly účtovných zápisov vrátane neštandardných zápisov používaných na zaznamenávanie jednorazových neobvyklých transakcií alebo úprav (pozri odseky A81 –A85). |
| 315.19 | <p>Audítor je povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka informuje o úlohách finančného vykazovania, o zodpovednostiach a významných skutočnostiach týkajúcich sa finančného vykazovania vrátane (pozri odseky A86 – A87):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) komunikácie medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním a riadením, (b) externej komunikácie, napríklad komunikácie s regulačnými orgánmi. |



Manažment (a osoby poverené spravovaním) vyžaduje spoľahlivé informácie na účel:

- riadenia účtovnej jednotky (sem patrí plánovanie, tvorba rozpočtu, monitorovanie plnenia, rozdelenie zdrojov, cenotvorba a príprava finančných výkazov na účely výkazníctva);
- dosiahnutia stanovených cieľov; a
- identifikácie, posúdenia a reakcie na rizikové faktory.

To si vyžaduje, aby relevantné informácie boli identifikované, zaznamenané a odovzdané včas zamestnancom (na všetkých úrovniach organizácie), ktorí ich potrebujú na rozhodovanie.

Informačný systém sa skladá z infraštruktúry (fyzických prvkov a hardvéru), softvéru, ľudí, postupov a dát. Mnohé informačné systémy vo veľkej miere využívajú informačné technológie (IT). Identifikujú, zachytávajú, spracúvajú a distribuujú informácie podporujúce dosiahnutie cieľov finančného vykazovania a internej kontroly.

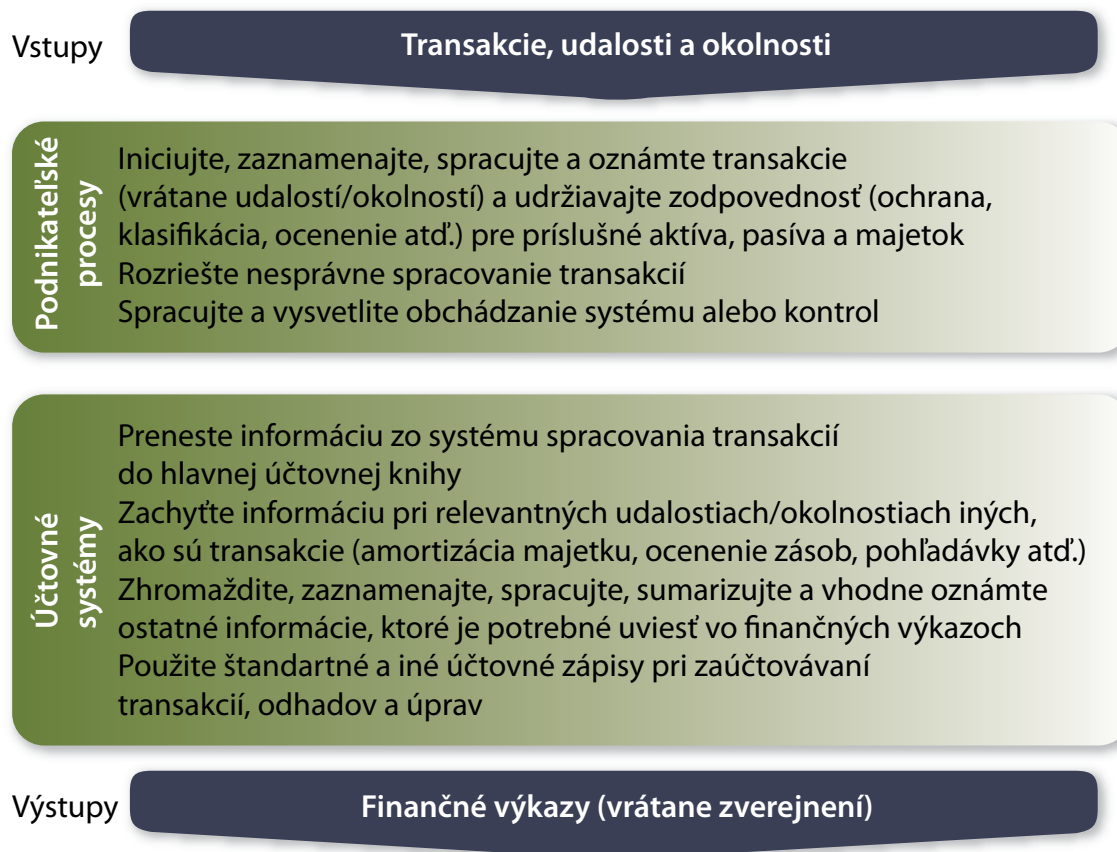
Informačný systém relevantný pre ciele finančného vykazovania zahŕňa podnikateľské procesy účtovnej jednotky a účtovný systém, ako je uvedené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 5.5-1

| | |
|--|--|
| Podnikateľský proces (predaj, zásobovanie, evidencia miezd a pod.) | Podnikateľské procesy sú štruktúrované množiny aktivít navrhnuté tak, aby vytvorili konkrétny výstup. Ich výsledkom sú transakcie, ktoré sa zaznamenávajú, spracúvajú a predkladajú pomocou informačného systému. |
| Účtovný systém | Patrí sem účtovný softvér, elektronické tabuľky, politiky a postupy, ktoré sa používajú na vypracovanie pravidelných finančných správ, finančných výkazov ku koncu daného obdobia a zverejnenia doplňujúcich informácií. |

Informačný systém tvoria postupy, politiky a záznamy (vedené ručne alebo automatizované) navrhnuté pre potreby uvedené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 5.5-2



Vo väčších spoločnostiach môžu byť informačné systémy komplexné, automatizované a s vysokým stupňom integrácie. Menšie spoločnosti sa často spoliehajú na manuál alebo jednouchcelové aplikácie z prostredia informačných technológií.

NA ZVÁŽENIE

Súčasťou mnohých najpoužívanejších účtovných softvérových balíkov (aj menších) sú rôzne zabudované aplikačné kontroly, ktoré by sa dali využiť pri zlepšovaní riadenia procesov finančného vykazovania. Tieto kontroly zahŕňajú automatické krížové odsúhlasovanie, nahlasovanie výnimiek na preverenie manažmentom a zabezpečujú všeobecnú konzistentnosť pri finančnom vykazovaní.

Pri poznávaní informačného systému (vrátane podnikateľských procesov) by sa audítor mal venovať (okrem skutočností uvedených v predchádzajúcej schéme) aj záležitostiam uvedeným v nasledujúcej časti textu.

Schéma 5.5-3

| Identifikovať | Zaoberať sa |
|--|--|
| Zdroje použitých informácií | <p>Ktoré kategórie transakcií sú významné pre finančné výkazy?</p> <p>Ako vznikajú transakcie v rámci podnikateľských procesov účtovnej jednotky?</p> <p>Aké účtovné záznamy (elektronické alebo manuálne) existujú?</p> <p>Akým spôsobom systém zaznamenáva udalosti a okolnosti (iné ako dané kategórie transakcií), ktoré sú významné pre finančné výkazy?</p> |
| Ako sa informácia zaznamená a spracuje? | <p>Aké procesy finančného vykazovania sa používajú na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iniciovanie, zaznamenávanie, spracovanie a predkladanie správ o transakciách a neštandardných transakciách (ako sú napr. transakcie so spriaznenými osobami a pod.); a • zostavovanie finančných výkazov vrátane významných účtovných odhadov a zverejnení? <p>Aké postupy sa venujú:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rizikám významnej nesprávnosti súvisiacim s neprimeraným obchádzaním kontrol vrátane tých, kde dochádza k použitiu štandardných a neštandardných záznamov v denníku; • obchádzaniu alebo pozastaveniu automatizovaných kontrol; a • identifikácii výnimiek a zaznamenávaniu opatrení, ktoré sa prijali na ich nápravu? |
| Ako sa použije vytvorená informácia? | <p>Ako účtovná jednotka informuje o úlohách finančného vykazovania, zodpovednosti a významných záležitostiach týkajúcich sa finančného vykazovania?</p> <p>Aké pravidelné správy sú poskytované informačným systémom a ako sa potom používajú pri riadení účtovnej jednotky?</p> <p>Aké informácie poskytuje manažment osobám povereným spravovaním (ak sú to iné osoby ako manažment) a externým stranám, ako sú napríklad regulačné orgány?</p> |

Komunikácia

Komunikácia je kľúčový prvok úspešných informačných systémov. Preto ak sa majú informácie použiť v procese rozhodovania a umožniť fungovanie internej kontroly, musia byť včas poskytnuté (tak interne, ako aj externe) zodpovedajúcim osobám.

Efektívna **interná komunikácia** pomáha personálu účtovnej jednotky jasne pochopiť ciele internej kontroly, existujúce podnikateľské procesy a ich vlastné úlohy a zodpovednosti. Takisto im pomáha porozumieť, do akej miery ich aktivity súvisia s prácou iných, a spôsobu odovzdávania správ o výnimkách na primerane vysokú úroveň v rámci hierarchie v účtovnej jednotke.

Spôsoby komunikácie môžu byť neformálne (verbálne) alebo formálne (napr. zaznačené v manuáloch pre politiky a finančné vykazovanie).

Interná komunikácia medzi vrcholovým manažmentom a zamestnancami je v menších spoločnostiach často jednoduchšia a menej formálna, vzhľadom na nižší počet úrovní a zamestnancov a väčšiu dostupnosť a prítomnosť vrcholového manažmentu.

Efektívna **externá komunikácia** zabezpečuje, aby o záležitostiach ovplyvňujúcich dosiahnutie cieľov finančného vykazovania boli informované relevantné externé strany, ako sú napríklad kľúčové zainteresované strany, finančné inštitúcie, regulačné orgány a vládne agentúry.

Nedostatok dokumentácie z informačných systémov

Menšie účtovné jednotky môžu mať menej sofistikovaný a menej dôkladne zdokumentovaný informačný a komunikačný systém. Pokiaľ manažment nemá rozsiahly opis účtovných postupov, sofistikované účtovné záznamy alebo písomné politiky, pochopenie, ktoré je pre audítora potrebné, sa dosiahne skôr formou dopytov a pozorovania než prezeraním dokumentácie.

5.6 Kontrolné aktivity

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 315.20 | Audítora sa oboznámi s kontrolnými činnosťami relevantnými pre audit, ktorých poznanie je podľa jeho úsudku potrebné na posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a na štruktúru ďalších auditorských postupov reagujúcich na posúdené riziká. Audit si nevyžaduje poznanie všetkých kontrolných činností týkajúcich sa každej významnej skupiny transakcií, každého zostatku účtu a každej informácie zverejnenej vo finančných výkazoch či každého pre ne relevantného tvrdenia (pozri odseky A88 – A94). |
| 315.21 | Pri oboznamovaní sa s kontrolnými činnosťami účtovnej jednotky je audítora povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka reaguje na riziká vyplývajúce z IT (pozri odseky A95 – A97). |

Kontrolné
aktivity

Kontrolné aktivity sú politiky a postupy, ktoré pomáhajú zabezpečiť vykonanie pokynov manažmentu. Príklady zahŕňajú kontroly na účel zabezpečenia toho, aby tovar nebol odoslaný niekomu s vysokým úverovým rizikom a aby sa vykonávali iba schválené nákupy. Tieto kontroly sa venujú rizikám, ktoré, ak by neboli zoslabené, by mohli ohrozovať dosiahnutie cieľov účtovnej jednotky.

Kontrolné aktivity (či už v rámci informačných alebo manuálnych systémov) sú navrhnuté na účel zníženia rizík týkajúcich sa každodenných aktivít, ako je spracovanie transakcií (podnikateľské procesy, ako sú odbyť, zásobovanie, evidencia miezd) a zabezpečenie majetku.

Podnikateľské procesy sú štruktúrované množiny aktivít, ktoré sú usporiadané tak, aby viedli k vytvoreniu konkrétneho výkonu. Kontroly týkajúce sa podnikateľských procesov môžu byť vo všeobecnosti klasifikované ako preventívne, odhaľujúce, nápravné alebo náhradné a riadiace, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 5.6-1

| Klasifikácia kontrol | Opis |
|--|--|
| Preventívne kontroly | Zabrániť chybám a nezrovnalostiam. |
| Odhaľujúce kontroly | Identifikovať chyby a nezrovnalosti po tom, ako sa vyskytli, aby sa mohlo prijať nápravné opatrenie. |
| Náhradné kontroly | Poskytnúť určité uistenie tam, kde zdrojové obmedzenia môžu vylúčiť ostatné priame kontroly. |
| Riadiace kontroly (napr. politiky) | Nasmerovať konanie smerom k plneniu požadovaných cieľov. |

Charakter podnikateľských procesov sa bude líšiť v závislosti od rizík, ktoré sa ich týkajú, a na základe špecifických aplikácií.

Typické kontroly na úrovni podnikateľského procesu by mali zahŕňať otázky uvedené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 5.6-2

| Kontroly | Opis | Príklady |
|---------------------------------------|---|--|
| Rozdelenie úloh | Tieto kontroly môžu znížiť príležitosti na to, aby niekto spáchal alebo zamlčal chyby alebo podvod. | Zamestnanci zodpovední za spracovanie pohľadávok nemajú prístup k prijatým peniazom. |
| Autorizačné kontroly | Tieto kontroly definujú, kto má právomoc na schvaľovanie rôznych opakujúcich sa a neopakujúcich sa transakcií a udalostí. | Určenie zodpovednosti schvaľovať: <ul style="list-style-type: none"> nábor nových pracovníkov; realizovanie investícií; objednávanie tovaru a služieb; a poskytovanie úverov zákazníkom. |
| Odsúhlasovanie stavu na účtoch | Sem patrí včasná príprava a posúdenie odsúhlasovania stavu na účtoch a všetky potrebné nápravné opatrenia. | Odsúhlasovanie bankových účtov, predajných transakcií, vnútro podnikových zostatkov, prechodných účtov a pod. |

| Kontroly | Opis | Príklady |
|--|--|---|
| Kontroly týkajúce sa aplikácií IT | Tieto kontroly sú naprogramované v rámci aplikácií IT, ako sú predaj a nákup. Patria sem plnoautomatizované a poloautomatizované kontroly. | Kontrola aritmetickej správnosti záznamov, cien uvedených vo faktúrach, kontroly vykonaných opráv vstupných dát, kontrola číselnej následnosti a príprava správ o odchýlkach na posúdenie manažérmi. |
| Posúdenie aktuálnych výsledkov | Tieto kontroly zahŕňajú pravidelné posúdenia a analýzy aktuálnych výsledkov v porovnaní s rozpočtami, prognózami a výkonmi dosiahnutými za predchádzajúce obdobie. Patria sem aj interakcie rôznych súborov dát (prevádzkových alebo finančných) a porovnania interných dát s externými zdrojmi informácií. Neočakávané odchýlky sa majú analyzovať a majú sa prijať nápravné opatrenia. | Analýzy prevádzkových výsledkov, porovnanie aktuálnych výsledkov s rozpočtom a hľadanie príčin rozdielov. |
| Fyzické kontroly | Tieto kontroly súvisia s fyzickou bezpečnosťou majetku a oprávneným prístupom do priestorov účtovnej jednotky, k účtovným záznamom, počítačovým programom a dátovým súborom. | Takéto kontroly zahŕňajú bezpečnosť majetku (zámky na dverách a obmedzený prístup ku skladu/záznamom) a porovnanie výsledkov pravidelnej inventúry hotovosti, cenných papierov a zásob s účtovnými záznamami. |

Menšie účtovné jednotky

Kontrolné aktivity sú navrhnuté tak, aby priamo bránili výskytu významnej nesprávnosti, alebo ju odhalili a zabezpečili nápravu po jej vzniku. V menších účtovných jednotkách koncepty, z ktorých vychádzajú kontrolné aktivity, budú pravdepodobne podobné tým, aké sú vo väčších účtovných jednotkách, ale ich relevantnosť sa môže líšiť. Zvážte nasledujúce záležitosti.

Schéma 5.6-3

| Kontrolné aktivity v menších účtovných jednotkách | Komentár |
|---|---|
| Neformálna a limitovaná dokumentácia | Mnohé kontroly môžu fungovať neformálne a nemusia byť dobre zdokumentované. Napríklad, poskytnutie úveru klientov môže závisieť viac od úsudku a znalostí manažéra, a nie od vopred stanoveného úverového limitu. |
| Obmedzený rozsah | Kontrolné aktivity (v rozsahu, akom existujú) sa s vysokou pravdepodobnosťou týkajú hlavných transakčných cyklov, ako napríklad výnosov z bežnej činnosti, zásobovania a osobných nákladov. |

| Kontrolné aktivity v menších účtovných jednotkách | Komentár |
|--|---|
| Riziká môžu byť redukované kontrolným prostredím <i>(pozri zväzok 1, kapitolu 5.3)</i> | <p>Určité typy kontrolných aktivít nemusia byť relevantné vzhľadom na kontroly, ktoré aplikoval vyšší manažment. Napríklad schvaľovanie určitých významných transakcií manažmentom môže byť silnou kontrolou pri dôležitých účtovných zostatkoch a transakciách, čím sa znižuje alebo odstraňuje potreba detailnejších kontrolných aktivít. Niektoré transakčné nesprávnosti (zvyčajne tie, na ktoré sú zamerané kontrolné aktivity vo väčších účtovných jednotkách) by mohli byť eliminované:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pomocou podnikovej kultúry, ktorá zdôrazňuje dôležitosť kontroly, • zamestnaním zodpovedných a kompetentných zamestnancov, • monitorovaním príjmov a výdavkov v porovnaní so stanoveným rozpočtom, • požiadavkou odsúhlasenia všetkých dôležitých transakcií vyšším manažmentom, • monitorovaním kľúčových indikátorov výkonnosti, a • pridelením úloh zamestnancom, s cieľom dosiahnuť maximálne rozdelenie zodpovednosti. |

Kontrolné aktivity relevantné pre audit môžu potenciálne znížiť napríklad nasledujúce riziká:

- **Významné riziká**
Identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, ktoré podľa úsudku audítora vyžadujú špeciálne auditorské posúdenie (pozri zväzok 2, kapitolu 10).
- **Riziká, proti ktorým nestačí jednoducho použiť substantívne postupy**
Ide o identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, pre ktoré by substantívne postupy sami osebe neposkytli dostatočné auditorské dôkazy.
- **Ostatné riziká významnej nesprávnosti**

Úsudok audítora o tom, či je kontrolná aktivita pre audit relevantná, je ovplyvnený:

- poznatkami o prítomnosti/absencii kontrolných aktivít identifikovaných v ostatných prvkoch internej kontroly. Ak sa zistí, že konkrétnemu riziku je už venovaná primeraná pozornosť (v rámci kontrolného prostredia, informačného systému a pod.), nie je potrebné identifikovať žiadne dodatočné kontroly, ktoré môžu existovať;
- prítomnosťou viacnásobných kontrolných aktivít, ktoré majú rovnaký cieľ. Nie je dôležité pochopiť každú kontrolnú aktivitu týkajúcu sa takeého cieľa;
- zvýšenou účinnosťou auditu, ktorá sa dá získať testovaním účinnosti fungovania určitých kľúčových kontrol. To môže nastať vtedy, ak:
 - získavanie auditorských dôkazov pomocou testovania účinnosti fungovania kontrol je cenovo prístupnejšie ako výkon substantívnych postupov. Výsledkom testovania kontrol je menšia veľkosť vzorky ako pri substantívnych postupoch. Ak sú kontroly automatizované, bude sa požadovať iba vzorka jednej položky (predpokladajú sa dobré všeobecné kontroly IT). Okrem toho, ak sa systém kontroly a zúčastnený personál od minulého roka nezmenili, je možné (za určitých okolností) obmedziť testovanie účinnosti fungovania kontrol na jedenkrát za tri roky (pozri Zväzok 2, kapitola 17),
 - by substantívne postupy sami osebe neposkytli dostatočné auditorské dôkazy na úrovni tvrdení. Napríklad tvrdenie o úplnosti tržieb z predaja môže byť náročné (a niekedy nemožné) overiť prostredníctvom iba substantívnych postupov. V takýchto situáciách by bolo cenné identifikovať všetky interné kontroly, ktoré sa zaoberajú príslušným rizikom a tvrdením. Ak sa očakáva, že interné kontroly pracujú efektívne, potrebné auditorské dôkazy môžu byť získané testovaním prevádzkovej funkčnosti týchto kontrol.

5.7 Oboznámenie sa s rizikami a kontrolou IT

Väčšina účtovných jednotiek používa informačné technológie (IT) na správu, riadenie, kontrolu a poskytovanie správ aspoň o niektorých svojich aktivitách. Prevádzky IT sú často riadené centrálnym podporným tímom, ktorý zabezpečuje, aby každodenní používatelia (zamestnanci) mali primeraný prístup k hardvéru, softvéru a aplikáciám a mohli si plniť svoje úlohy. V menších účtovných jednotkách môže byť správa a riadenie IT zodpovednosťou iba jednej osoby, alebo dokonca sú zabezpečované na čiastočný úväzok či externe.

Nezávisle od veľkosti účtovnej jednotky, vo vzťahu k správe a riadeniu IT a aplikáciám, existuje množstvo rizikových faktorov, ktoré, ak nebudú znižované, by mohli zapríčiniť výskyt významnej nesprávnej vo finančných výkazoch.

Existujú dva typy kontrol IT, ktoré musia fungovať spolu, aby zabezpečili úplné a presné spracovanie dát:

- **Všeobecné kontroly IT**
Tieto kontroly fungujú v rámci všetkých aplikácií a zvyčajne ich tvorí kombinácia automatizovaných kontrol (ako súčasť počítačových programov) a manuálnych kontrol (ako je rozpočet pre IT a zmluvy s poskytovateľmi služieb); a
- **Kontroly týkajúce sa aplikácií IT**
Tieto kontroly sú automatizované kontroly, ktoré sa vzťahujú na konkrétne aplikácie (napr. spracovanie odbytu alebo mzdovej evidencie).

Existuje ešte tretí typ kontroly, ktorý má sčasti manuálny a sčasti IT charakter. Tieto kontroly sa nazývajú kontrolami závislými od IT. Kontrola je vykonávaná manuálne, ale účinnosť závisí od informácií vytvorených aplikáciami IT. Napríklad, finančný manažér môže posudzovať mesačné/štvrtročné finančné výkazy (generované účtovným systémom) a skúmať rozdiely.

Nasledujúca schéma vymedzuje rozsah všeobecných kontrol IT.

Schéma 5.7-1

| Všeobecné kontroly IT | |
|---|---|
| Štandardy, plánovanie, politiky a pod. <i>(kontrolné prostredie týkajúce sa IT)</i> | Štruktúra správy IT. Ako sa identifikuje, znižuje a riadi riziko spojené s IT. Požadovaný informačný systém, strategický plán (ak existuje) a rozpočet. Politiky, postupy a štandardy týkajúce sa IT. Organizačná štruktúra a rozdelenie kompetencií. Plánovanie týkajúce sa nepredvídateľných udalostí. |
| Bezpečnosť dát, infraštruktúra IT a každodenné operácie | Obstarávanie, inštalácie, konfigurácie, integrácie a údržba infraštruktúry IT. Poskytovanie informačných služieb používateľom. Riadenie v prípade dodávok od tretích strán. Použitie systémového softvéru, bezpečnostného softvéru, systému na správu databáz a štandardných programov. Zaznamenávanie problémových udalostí, zápis systémových údajov a monitorovacie funkcie. |

| Všeobecné kontroly IT | |
|---|--|
| Prístup k programom a aplikačným dátam | Pridelovanie/rušenie a bezpečnosť používateľských hesiel a identifikačných údajov. Internetové firewally a kontrola vzdialeného prístupu. Zašifrovanie dát a šifrovacie kľúče. Účty používateľov a kontroly výhradného prístupu. Profily používateľov, ktoré umožňujú alebo zamedzujú prístup. |
| Vývoj programu a zmeny programu | Obstarávanie a implementácia nových aplikácií. Vývoj systému a metodológia zabezpečenia kvality. Údržba existujúcich aplikácií vrátane kontroly nad zmenami programu. |
| Monitorovanie operácií IT | Politiky, postupy, preverky a správy o výnimočných prípadoch, ktoré zabezpečujú: <ul style="list-style-type: none"> • to, že používatelia informácií dostávajú presné informácie dôležité pre ich rozhodovanie; • stály súlad so všeobecnými kontrolami IT; a • to, že systém IT slúži potrebám účtovnej jednotky a je v súlade s podnikovými požiadavkami. |

Kontroly týkajúce sa aplikácií IT

Kontroly týkajúce sa aplikácií IT sa vzťahujú na konkrétnu softvérovú aplikáciu používanú na úrovni podnikateľského procesu. Aplikačné kontroly môžu byť v svojej podstate preventívne alebo zamerané na odhalenie problémov a sú navrhnuté na zabezpečenie integrity účtovných záznamov.

Typické aplikačné kontroly sa zaoberajú postupmi používanými pri iniciovaní, zaznamenávaní, spracovaní a poskytovaní správ o transakciách alebo iných finančných informáciách. Tieto kontroly pomáhajú zabezpečiť, aby transakcie vznikli, boli schválené a boli úplne a správne zaznamenané a spracované. Medzi príklady patria kontroly úprav vstupných dát s opravami na úrovni zadávania údajov a kontroly číselného poradia s manuálnym nasledovaním správ o zistených odchýlkach.

5.8 Monitorovanie

| Odsek # | Relevantný výňatok zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 315.22 | Audítor sa oboznámi s hlavnými aktivitami, ktoré účtovná jednotka používa na monitorovanie internej kontroly finančného vykazovania vrátane aktivít týkajúcich sa kontrolných činností relevantných pre audit, ako aj so spôsobom, akým účtovná jednotka iniciuje opatrenia na nápravu nedostatkov v kontrolách (pozri odseky A98 – A100). |
| 315.24 | Audítor sa oboznámi so zdrojmi informácií, ktoré účtovná jednotka používa pri monitorovaní, ako aj s tým, na základe čoho manažment tieto informácie považuje za informácie dostatočne spoľahlivé na tieto účely (pozri odsek A104). |



Monitorovanie posudzuje efektívnosť internej kontroly v jednotlivých obdobiach. Cieľom je zabezpečiť, aby kontroly boli funkčné a ak nie sú, aby sa prijali potrebné nápravne kroky.

Monitorovanie poskytuje spätnú väzbu pre manažment o tom, či systém internej kontroly, ktorý manažment navrhol na účel zníženia rizík, je:

- účinný z pohľadu stanovených cieľov kontroly;
- riadne implementovaný a či mu zamestnanci rozumejú;
- bežne používaný a rešpektovaný; a
- potrebné modifikovať alebo vylepšiť tak, aby zohľadnil zmeny podmienok.

Manažment uskutočňuje monitorovanie kontrol pomocou nepretržitých aktivít, samostatných hodnotení alebo kombinácie oboch týchto prístupov.

Nepretržité monitorovacie aktivity sú v menších účtovných jednotkách neformálne a zvyčajne sú zabudované v bežne sa vyskytujúcich aktivitách účtovnej jednotky. Patria sem bežné aktivity riadenia a dohľadu a posudzovanie správ o odchýlkach, ktoré vygeneroval informačný systém. Tam kde je manažment úzko zapojený do prevádzky, bude často možné identifikovať významné rozdiely v porovnaní s očakávaniami a nepresnosti vo finančných výkazoch, ako aj prijímať nápravne opatrenia, aby sa kontrola upravila alebo vylepšila.

Pravidelné monitorovanie (samostatné hodnotenia špecifických oblastí v rámci účtovnej jednotky, aké sa vo väčších spoločnostiach vykonávajú v rámci interného auditu) nie je bežné v menších účtovných jednotkách. Pravidelné hodnotenie kritických procesov sa však môže vykonávať kvalifikovanými zamestnancami, ktorí nie sú priamo začlenení do týchto procesov, alebo angažovaním dostatočne kvalifikovanej osoby z externého prostredia.

Monitorovacie aktivity manažmentu môžu tiež zahŕňať použitie tých informácií získaných od externých strán, ktoré indikujú problém, alebo poukazujú na oblasti, ktoré potrebujú vylepšenie. Ako príklady možno uviesť:

- sťažnosti od zákazníkov;
- pripomienky od riadiacich orgánov, ako sú majitelia licencií, finančné inštitúcie a regulačné orgány; a

- informácie o internej kontrole poskytnuté externými audítormi a konzultantmi.

Zdroje informácií používaných pri monitorovaní

Veľa informácií používaných pri monitorovaní je vytváraných v informačnom systéme samotnej účtovnej jednotky. Manažment môže mať tendenciu predpokladať, že tieto informácie sú správne. Ak táto informácia nie je správna, existuje riziko, že manažment by mohol vyvodiť nesprávne závery a následne dospieť k zlým rozhodnutiam.

Na základe uvedeného, ak ide audítor posudzovať monitorovanie kontrol, musí byť oboznámený:

- so zdrojom informácií týkajúcich sa monitorovacích aktivít účtovnej jednotky; a
- s východiskami, ktoré manažment berie do úvahy pri určení toho, či je informácia dostatočne spoľahlivá na daný účel.

5.9 Pochopenie interných kontrol relevantných pre audit

Nasledujúca tabuľka sumarizuje kroky súvisiace s procesom pochopenia interných kontrol relevantných pre audit.

Schéma 5.9-1

| Identifikovať | Zamerať sa na |
|--|--|
| Konkrétne riziká významnej nesprávnosti, ktoré je potrebné znížiť | <p>Potenciálne riziká významnej nesprávnosti (týkajúce sa významných kategórií transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení vo finančných výkazoch), ktoré existujú na úrovni tvrdení. Napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> bežné každodenné transakčné riziká; riziká týkajúce sa podvodu (ako je obchádzanie kontrol manažmentom a krádež a sprenevera majetku); riziká týkajúce sa zverejnenia (neúplné alebo chýbajúce informácie); závažné riziká; riziká jednorazového charakteru (napr. implementácia nového účtovného systému); a riziká týkajúce sa úsudkov (odhady, ocenenia a pod.). |
| Reakcia manažmentu na posúdené riziká významnej nesprávnosti | <p>Ktoré špecifické kontrolné aktivity (manuálne alebo na báze aplikácií IT) zabraňujú (individuálne alebo v kombinácii s ostatnými) vzniku významných chýb alebo podvodov,, odhaľujú ich alebo ich naprávajú. Tento krok nevyžaduje, aby audítor identifikoval všetky kontrolné aktivity, ktoré môžu existovať. Napríklad, účtovná jednotka mohla zaviesť 15 kontrolných postupov, ktoré sa majú zameriavať na konkrétne riziko. Ak audítor zhodnotil, že prvé tri identifikované kontrolné postupy boli dostatočné na zníženie daného rizika, nie je potrebné pokračovať v identifikovaní a dokumentácii ostatných 12 kontrolných postupov.</p> |
| Významné nedostatky | <p>Neschopnosť manažmentu znížiť riziko významnej nesprávnosti by pravdepodobne malo za následok významný nedostatok. Táto skutočnosť by sa oznámila manažmentu a na úrovni auditu by sa zvolila adekvátne reakcia.</p> |
| Implementácia relevantných kontrol | <p>Táto časť obsahuje postupy (nad rámec otázok kladených zamestnancom klienta), ktoré určujú, či identifikované relevantné kontroly v účtovnej jednotke existujú a či sa aj používajú. Tieto postupy sa môžu vykonávať napríklad počas sledovania jednej transakcie v systéme v priebehu jedného konkrétneho dňa. Nejde o testovanie kontrol, ktoré je navrhnuté tak, aby sa zhodnotilo, či kontrola účinne fungovala počas obdobia, ktoré bolo predmetom auditu.</p> |

5.10 Manuálne verzus automatizované kontroly

Vo väčšine účtovných jednotiek sa systém internej kontroly skladá z kombinácie manuálnej a automatizovanej kontroly. Riziká a výhody jednotlivých typov kontrol sú uvedené v ďalšom texte.

Schéma 5.10-1

| Výhody | |
|---|--|
| Manuálne kontroly | Automatizované kontroly |
| <ul style="list-style-type: none"> Využívajú sa na monitorovanie efektívnosti automatizovaných kontrol. Sú vhodné v oblastiach, kde sa vyžaduje úsudok a osobný prístup v prípade veľkého objemu nezvyčajných a neopakujúcich sa transakcií. Užitočné sú v prípadoch, kde je ťažké chyby definovať, predchádzať im alebo ich predpovedať. Zmena podmienok si môže vyžadovať kontroly nad rámec existujúcich automatizovaných kontrol. | <ul style="list-style-type: none"> Konzistentne sa pri nich uplatňujú vopred stanovené pravidlá a kontroly a pri spracúvaní obrovského objemu transakcií alebo dát sa vykonávajú komplexné výpočty. Zvyšuje sa včasnosť, dostupnosť a správnosť informácií. Umožňujú dodatočnú analýzu informácií. Zvyšujú schopnosť monitorovať výsledky účtovnej jednotky, jej politiky a postupy. Znižujú riziko, že príde k obídenu interných kontrol. Zvyšujú schopnosť dosiahnuť efektívne rozdelenie kompetencií tým, že sa zavádza primeraný systém obmedzeného prístupu k aplikáciám, databázam alebo operačnému systému. |

| Riziká | |
|---|--|
| Manuálne kontroly | Automatizované kontroly |
| <ul style="list-style-type: none"> Nižšia spoľahlivosť ako v prípade automatizovaných kontrol, pretože sú vykonávané ľuďmi. Je možné ich ľahšie obísť, ignorovať alebo prekonať. Odolné voči jednoduchým chybám a omylom. Nedá sa predpokladať konzistentnosť ich aplikácie. Menej vhodné pre veľký objem transakcií alebo opakujúce sa transakcie, kde by bolo efektívnejšie použitie automatizovaných kontrol. Menej vhodné pre činnosti, pri ktorých je možné konkrétne spôsoby vykonania kontroly adekvátne navrhnuť a automatizovať. | <ul style="list-style-type: none"> Môže sa stať, že za spoľahlivé sa budú považovať systémy alebo programy, ktoré nesprávne spracúvajú dáta, a/alebo spracúvajú nesprávne dáta. Neautorizovaný prístup k dátam môže viesť k zničeniu týchto dát alebo k nesprávnym zmenám dát vrátane záznamov neschválených alebo neexistujúcich transakcií alebo nesprávneho zaznamenania transakcií (konkrétne riziká môžu vzniknúť v prípade, ak majú prístup k spoločnej databáze viacerí používatelia). Možnosť, že personál IT nastaví prístupové práva nad rámec tých, ktoré nevyhnutne potrebuje na výkon stanovených úloh, čím dochádza k narušeniu oddelenia kompetencií. Neoprávnené zmeny dát v originálnych súboroch. Neoprávnené zmeny systémov alebo programov. Neúspešné vykonanie potrebných zmien v systémoch alebo programoch. Neprimerané manuálne zásahy. Potenciálne straty dát alebo nemožnosť prístupu k dátam podľa potreby. |

NA ZVÁŽENIE

V prípade, že účtovná jednotka uplatňuje kombináciu manuálnych a automatizovaných kontrol, identifikujte vždy toho, kto je zodpovedný za fungovanie každej kontroly. Predstavme si napríklad vedúceho skladu, ktorý je zodpovedný za odoslanie tovaru. Vedúci skladu manuálne vkladá údaje do systému týkajúceho sa predaja, ktorý obsahuje aplikačnú kontrolu na krížové priradenie zásielky k originálnej objednávke. Ak sa niečo v procese krížového priradenia nepodarí, zodpovedný bude vedúci skladu, oddelenie IT alebo účtovné oddelenie? Ak nebude vymedzená zodpovednosť jednej osoby za celý proces, ľudia sa budú pri vzniku chýb zákonite obviňovať navzájom.

Tam, kde nebola stanovená zodpovednosť, zvážte:

- pravdepodobnosť a závažnosť potenciálnych nesprávností, ktoré by sa mohli vyskytnúť vo finančných výkazo-
ch,
- vhodnú reakciu audítora, a
- či by daná záležitosť mala byť nahlásená manažmentu.

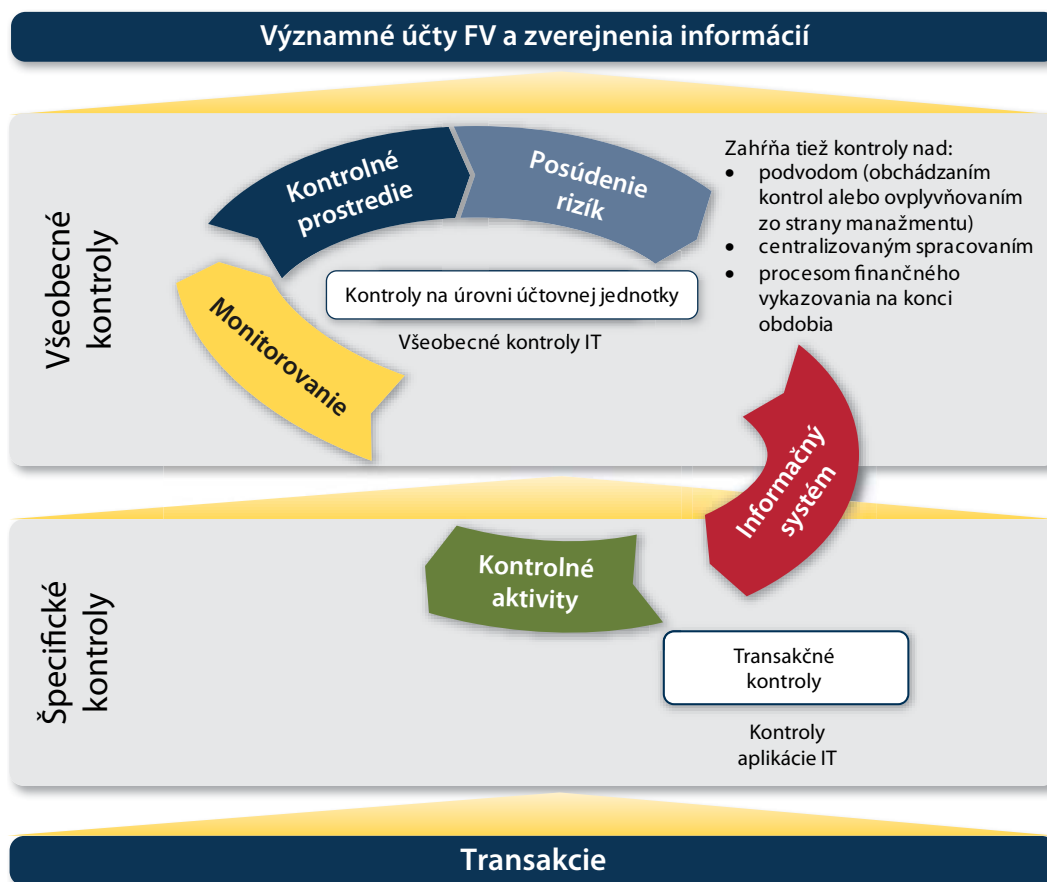
5.11 Všeobecné kontroly

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|------------|--|
| 315.14 (b) | Audítor musí ...posúdiť, či: (b) silné stránky prvkov kontrolného prostredia súhrnne vytvárajú vhodný základ pre ostatné komponenty internej kontroly a či nedostatky kontrolného prostredia neznehodnocujú tieto ostatné súčasti (pozri odseky A69 – A78). |

Táto kapitola sa doteraz venovala každému z piatich prvkov internej kontroly. Niektoré z týchto kontrol majú všeobecný charakter a iba nepriamo pomáhajú predchádzať vzniku nesprávností, alebo ich po ich vzniku následne odhaliť a napraviť. Ostatné kontroly sa zameriavajú na riziká konkrétnych transakcií (ako sú mzdová evidencia, odbyť a zásobovanie) a sú navrhnuté špecificky na účel prevencie, odhaľovania a nápravy nesprávností.

Nasledujúca schéma znázorňuje vzájomné pôsobenie dvoch úrovní kontrol transakcií, od ich iniciácie a spracovania (úroveň transakcií) cez účtovné záznamy (úroveň účtovnej jednotky) až po finančné výkazy. Všimnite si, že aspoň tri z piatich prvkov internej kontroly sa skladajú predovšetkým zo všeobecných kontrol.

Schéma 5.11-1

**Poznámky:**

1. Daná ilustrácia je všeobecnou pomôckou. V niektorých prípadoch môžu byť všeobecné kontroly navrhnuté tak, aby fungovali s takou presnosťou, ktorá by zabránila vzniku špecifických nesprávností na úrovni podnikových procesov, alebo ich odhalila. Napríklad, podrobný rozpočet schválený osobami zodpovednými za správu môže manažment použiť na odhalenie neschválených administratívnych výdavkov. V iných prípadoch môžu existovať kontrolné aktivity a časti informačného systému, ktoré súvisia s aktivitami na úrovni účtovnej jednotky.
2. Kontroly na úrovni účtovnej jednotky (ako napr. prihlásenie sa k záväzku presadzovať kompetentnosť) môžu byť menej zreteľné než kontroly na úrovni podnikových procesov (ako je napr. párovanie prijatého tovaru s objednávkou na nákup), ale sú takisto dôležité pri prevencii a odhaľovaní chýb a podvodu.
3. Proces finančného vykazovania na konci obdobia zahŕňa postupy na účel:
 - záznamu celkovej sumy transakcií do hlavnej knihy;
 - výberu a aplikácie účtovných politík;
 - iniciácie, schválenia, zaznamenania a spracovania denníkových záznamov do hlavnej účtovnej knihy;
 - záznamu opakujúcich sa a neopakujúcich sa úprav vo finančných výkazoch; a
 - zostavenia finančných výkazov a súvisiacich informácií na zverejnenie.
4. Všeobecné kontroly informačných technológií (IT) sú podobné kontrolám na úrovni účtovnej jednotky, s výnimkou situácie, keď sa zameriavajú na to, ako sú operácie IT riadené v rámci celej účtovnej jednotky (ako napr. organizácia, rozdelenie funkcií, integrita dát).
5. Kontroly aplikácií IT sú podobné kontrolám transakcií. Súvisia s tým, ako sa špecifické transakcie spracúvajú na úrovni podnikateľských procesov.

Všeobecné kontroly tvoria východisko, z ktorého vychádzajú špecifické kontroly transakcií. Udávajú „tón zhora“ a uvádzajú očakávania pre kontrolné prostredie organizácie vo všeobecnosti. Nevhodne navrhnuté všeobecné kontroly môžu vlastne podporovať vznik všetkých možných typov chýb a podvodu. Napríklad, účtovná jednotka môže mať zavedený účinne kontrolovaný a efektívny proces odbytu. Ak má však vrcholový manažment zlý postoj ku kontrole a občas tieto kontroly obchádza, vo finančných výkazoch sa stále môže vyskytnúť významná chyba. Obchádzanie kontrol zo strany manažmentu a nedôsledný „tón zhora“ sú spoločnou témou rôznych nesprávnych konaní na úrovni podniku.

Všeobecné kontroly tiež zahŕňajú monitorovanie kontrol, ktoré hodnotia, či aktuálny tón zhora je to, čo je mienené, a to, ako sa plnia očakávania týkajúce sa kontrol.

Všeobecné kontroly (niekedy sa nazývajú kontroly na úrovni účtovnej jednotky) by mohli zahŕňať:

- kontroly týkajúce sa kontrolného prostredia;
- kontroly obchádzania zo strany manažmentu;
- proces posudzovania rizík účtovnej jednotky;
- kontroly, ktoré monitorujú výsledky operácií a iných kontrol;
- kontroly procesu finančného vykazovania na konci obdobia; a
- politiky, ktoré sa zameriavajú na významné kontroly podniku a riadenie rizík.

Menšie účtovné jednotky

Pri výkone auditu v menších účtovných jednotkách je pri výkone kontroly nedostatok špecifických kontrol podnikateľských procesov (vzhľadom na personálne a finančné obmedzenia) často kompenzovaný vysokým stupňom účasti manažmentu (napr. v prípade vlastníka v postavení manažéra). V skutočnosti niektoré všeobecné kontroly v menších účtovných jednotkách môžu často fungovať s takou presnosťou, ktorá naozaj umožní predchádzať špecifickým nesprávnostiam alebo ich odhaľovať. Vyššia zainteresovanosť vrcholového manažmentu však zároveň zvyšuje riziko obchádzania kontrol zo strany manažmentu. Tento problém je možné riešiť ďalšími auditorskými postupmi alebo návrhom vhodných kontrol zameraných proti podvodom (pozri zväzok 1, kapitolu 5.12 v nasledujúcej časti textu).

Nedostatky všeobecných kontrol

Aj keď slabé stránky všeobecných kontrol zvyčajne nezapríčiňujú okamžitý výskyt nedostatkov a chýb vo finančných výkazoch, stále majú významný vplyv na pravdepodobnosť výskytu nesprávností v rámci kontrol na úrovni podnikateľského procesu. Absencia dobrých všeobecných kontrol môže vážne narušiť ostatné kontroly na úrovni podnikateľského procesu; preto by významné nedostatky týchto kontrol mali byť nahlásené manažmentu a osobám povereným správaním.

5.12 Kontroly zamerané proti podvodom

V posledných rokoch sa začal objavovať nový druh interných kontrol, niekedy označovaný ako kontrola zameraná proti podvodom. Pretože na prevažujúcej väčšine významnejších podvodov sa často podieľa vrcholový manažment, zavedenie striktných programov a kontrol zameraných proti podvodom sa považuje za zdravú časť kontrolného prostredia väčších účtovných jednotiek. Kontroly zamerané proti podvodom sú ako cestné retardéry, ktoré sú navrhnuté tak, aby premávku spomalili, ale nezastavili ju úplne. Kontroly zamerané proti podvodom sú navrhnuté preto, aby sa predišlo nesprávnemu konaniu, ale nedokážu ho úplne eliminovať.

Kontroly zamerané proti podvodom sú relevantné najmä pre väčšie účtovné jednotky, ale môžu byť tiež navrhnuté na účely predchádzania podvodu v menších účtovných jednotkách. Možno nezabránia vzniku podvodu, ale výrazne od neho odrádzajú. Spôsobujú to, že páchatelia si dobre rozmyslia dôsledky svojho konania.

Kontroly zamerané proti podvodom môžu byť navrhnuté tak, aby sa venovali všetkým piatim prvkom systému internej kontroly. V súvislosti s rizikami významných nesprávností vo finančných výkazoch sa však osobitný dôraz kladie na tón zhora, z úrovne vedenia účtovnej jednotky. Ten určuje postoj a konanie manažmentu voči kontrole a je súčasťou kontrolného prostredia (pozri zväzok 1, kapitola 5.3), čo ovplyvňuje kontrolné povedomie všetkých zamestnancov. Zo všetkých kontrol sa dobrý „tón zhora“ považuje za najúčinnejšiu kontrolu zameranú proti podvodom.

Dva príklady kontroly zameranej proti podvodom, ktoré možno uplatniť v menších účtovných jednotkách, sú napríklad:

- **Účtovné zápisy**

K spáchaniu podvodu používa manažment často neštandardné účtovné zápisy. Jednoduchou kontrolou zameranou proti podvodu, ktorá môže byť zavedená v účtovnej jednotke každej veľkosti, môže byť uplatňovanie zásady, že neštandardné účtovné zápisy (nad určitú hodnotu) musia byť doložené vysvetlením a podpisom manažéra (vyjadrujúcim ich schválenie). Takýto postup oprávňuje účtovníka danej jednotky žiadať si vždy vysvetlenie a schválenie od daného manažéra (ktorý zápis vyžaduje).

Tento postup nemusí nevyhnutne zabrániť vrcholovému manažérovi, aby požadoval vykonanie neprimeraného zápisu, ale už predstava fyzického zdokumentovania súhlasu a poskytnutia vysvetlenia môže sama osebe odradiť od toho, aby takúto požiadavku vôbec nastolil.

Ak postup nezabránil nastoleniu takejto požiadavky, audítor si môže všimnúť, že zápis nebol schválený a požiadať o vysvetlenie. Toto môže následne viesť k ďalšiemu prešetrovaniu.

- **Rozdelenie zodpovednosti**

V menších účtovných jednotkách sú účtovníci často tí, ktorým sa dôveruje a je nad nimi minimálny dohľad, čo vytvára veľký priestor pre spáchanie podvodu. Jednou z možných (i keď o niečo nákladnejších) kontrol zameraných proti podvodu je prijatie zamestnanca na čiastočný úväzok na vedenie účtovníctva, pričom jeho úlohou je, aby minimálne na jeden alebo i viac týždňov do roka preberal prácu danej osoby, napríklad keď je účtovník na dovolenke, alebo je poverený výkonom iných úloh. Zásada využívania záložného pracovníka by mohla predovšetkým odradiť pracovníka zodpovedného za vedenie účtovníctva od spáchania podvodu a ak sa podvod už deje, mohla by táto zásada vytvoriť príležitosť na jeho odhalenie.

6 Tvrdenia vo finančných výkazoch

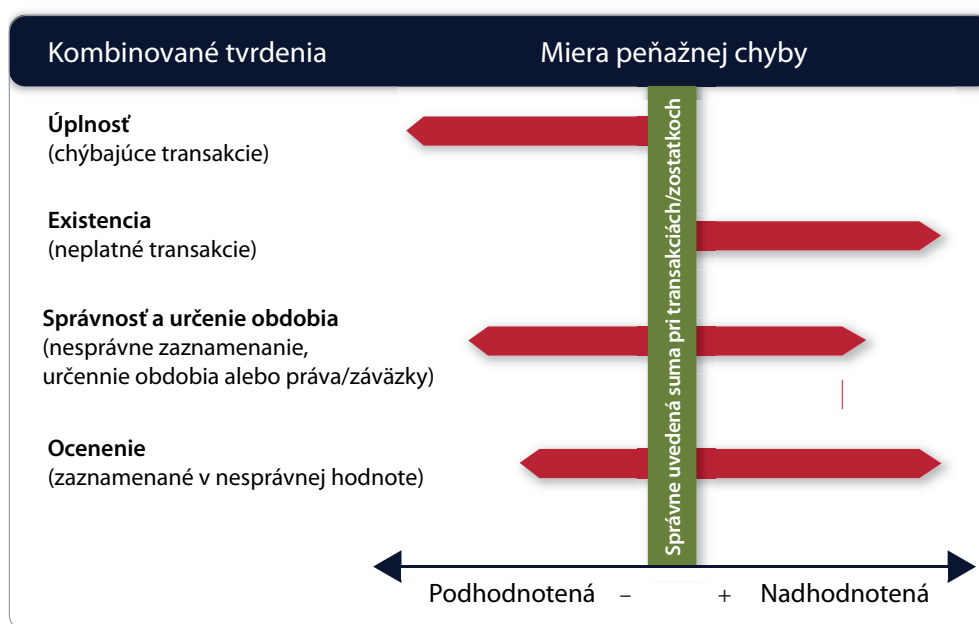
Obsah kapitoly

Relevantné štandardy ISA

Použitie tvrdení manažmentu pri audite.

315

Schéma 6.0-1



6.1 Prehľad

Odsek Relevantné výňatky zo štandardov ISA

315.4(a)

Tvrdenia

Tvrdenia (Assertions) – explicitne alebo inak vyjadrené vyhlásenia manažmentu obsiahnuté vo finančných výkazoch, ktoré audítor používa pri zvažovaní rôznych druhov potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť;

Keď manažment poskytne audítorom vyhlásenie, napríklad „finančné výkazy ako celok sú prezentované verne v súlade s platným rámcom finančného vykazovania“, toto vyhlásenie vlastne obsahuje niekoľko implicitných tvrdení.

Tieto implicitné tvrdenia (manažmentu) súvisia s vykázaním, oceňovaním, prezentáciou a zverejnením rôznych prvkov (súm a zverejnení) vo finančných výkazoch.

K príkladom tvrdení manažmentu patria:

- všetky aktíva vo finančných výkazoch existujú;
- všetky transakcie týkajúce sa predaja boli zaúčtované v správnom období;
- zásoby sú uvádzané v zodpovedajúcich hodnotách;
- záväzky reprezentujú patričné povinnosti účtovnej jednotky;
- všetky zaznamenané transakcie sa vyskytli v posudzovanom období; a
- všetky sumy sú riadne prezentované a zverejnené vo finančných výkazoch.

Tieto tvrdenia sú často zhrnuté do jedného slova, ako sú napríklad úplnosť, existencia, výskyt, správnosť, ocenenie a pod. Manažment môže, napríklad, tvrdiť audítorovi, že suma tržieb v účtovných záznamoch zahŕňa všetky transakcie vedúce k tržbám (tvrdenie úplnosti), že transakcie sa uskutočnili a sú platné (tvrdenie výskytu) a že transakcie boli riadne zaúčtované, v náležitom účtovnom období (tvrdenie správnosti a priradenia obdobia).

6.2 Opis tvrdení

Odsek A111 z ISA 315 opisuje kategórie tvrdení, ktoré audítor môže použiť pri zvažovaní rôznych typov potenciálnych nesprávností. Tieto kategórie sú opísané v nasledujúcej schéme.

Schéma 6.2-1

| | Tvrdenie | Opis |
|---|-----------------|--|
| Kategórie transakcií a udalostí za obdobie, ktoré je predmetom auditu | Výskyt | Transakcie a udalosti, ktoré sú zaznamenané, sa vyskytli a týkajú sa účtovnej jednotky. |
| | Úplnosť | Všetky transakcie a udalosti, ktoré mali byť zaznamenané, sú zaznamenané. |
| | Správnosť | Sumy a ostatné údaje týkajúce sa zaznamenaných transakcií a udalostí boli zaznamenané správne. |
| | Určenie obdobia | Transakcie a udalosti boli zaznamenané do správneho účtovného obdobia. |
| | Klasifikácia | Transakcie a udalosti boli zaznamenané na správnych účtoch. |

| | Tvrdenie | Opis |
|--|------------------------------|---|
| Zostatky účtov na konci obdobia | Existencia | Majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní existujú. |
| | Práva a povinnosti | Účtovná jednotka vlastní práva k majetku a záväzkom, ktoré predstavujú povinnosti účtovnej jednotky, alebo má nad nimi kontrolu. |
| | Úplnosť | Všetok majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní, ktoré mali byť zaúčtované, sú zaúčtované. |
| | Ocenenie a priradenie | Majetok, záväzky a podiely na vlastnom imaní sú do finančných výkazov zahrnuté v správnej výške a všetky prípadné zmeny týkajúce sa ocenenia alebo priradenia sú správne zaznamenané. |

| | Tvrdenie | Opis |
|--|--------------------------------------|--|
| Prezentácia a zverejnené informácie | Výskyt, práva a povinnosti | Zverejnené udalosti, transakcie a ostatné skutočnosti sa vyskytli a týkajú sa účtovnej jednotky. |
| | Úplnosť | Všetky informácie, ktoré mali byť obsiahnuté vo finančných výkazoch, sú v nich obsiahnuté. |
| | Klasifikácia a zrozumiteľnosť | Finančné informácie sú vhodne prezentované a opísané a zverejnené informácie sú jednoznačne vyjadrené. |
| | Správnosť a ocenenie | Finančné a ostatné informácie sú zverejnené verne a v správnej výške. |

Použitelnosť tvrdení vo finančných výkazoch je zhrnutá v ďalšom texte.

Schéma 6.2-2

| | Kategórie transakcií | Zostatky na účtoch | Prezentácia a zverejnenie |
|--------------------------------------|----------------------|--------------------|---------------------------|
| Existencia/výskyt | ✓ | ✓ | ✓ |
| Úplnosť | ✓ | ✓ | ✓ |
| Práva a povinnosti | | ✓ | ✓ |
| Správnosť/klasifikácia | ✓ | | ✓ |
| Priradenie obdobiu | ✓ | | |
| Klasifikácia a zrozumiteľnosť | ✓ | | ✓ |
| Ocenenie/alokácia | | ✓ | ✓ |

6.3 Kombinované tvrdenia

ISA 315 umožňuje audítorovi pracovať s tvrdeniami presne tak, ako je opísané v predchádzajúcom texte, alebo ich vyjadriť inak, za predpokladu, že boli zahrnuté všetky už uvedené aspekty.

Aby pri aplikácii auditu menších účtovných jednotiek bola práca s tvrdeniami o niečo jednoduchšia, táto príručka skombinovala niekoľko tvrdení tak, aby sa dali použiť pri všetkých troch kategóriách (napr. zostatky, transakcie a zverejnenia). Štyri kombinované tvrdenia a individuálne tvrdenia, ktorým sa venujú, sú znázornené v nasledujúcom prehľade.

Schéma 6.3-1

| Kombinované tvrdenia | Kategórie transakcií | Zostatky účtov | Prezentácia a zverejnenie |
|---------------------------------|--|---------------------|--|
| Úplnosť (Ú) | Úplnosť | Úplnosť | Úplnosť |
| Existencia (E) | Výskyt | Existencia | Výskyt |
| Správnosť a určenie obdobia (S) | Správnosť Určenie obdobia Klasifikácia | Práva a povinnosti | Správnosť Práva a povinnosti Klasifikácia a zrozumiteľnosť |
| Ocenenie (O) | | Ocenenie a alokácia | Ocenenie |

Poznámka:

Ak si audítor vyberie použitie kombinovaných tvrdení, ako napríklad tých, ktoré sú už opísané, je potrebné si pamätať, že tvrdenie správnosti a priradenia obdobiu pokrýva aj práva a povinnosti a tiež klasifikáciu a zrozumiteľnosť.

Nasledujúca schéma poskytuje opis štyroch kombinovaných tvrdení použitých v tejto príručke.

Schéma 6.3-2

| Kombinované tvrdenia | Opis |
|---------------------------------|---|
| Úplnosť (Ú) | Všetko, čo sa malo vo finančných výkazoch zaznamenať alebo zverejniť, je zahrnuté. Neexistujú žiadne nezaúčtované a nezverejnené aktíva, záväzky, transakcie alebo udalosti; neexistujú žiadne chýbajúce alebo neúplné poznámky k finančným výkazom. |
| Existencia (E) | Všetko, čo je zaúčtované alebo zverejnené vo finančných výkazoch, existuje k náležitému dátumu a malo byť zahrnuté. Aktíva, záväzky, zaúčtované transakcie a ostatné skutočnosti zahrnuté vo finančných výkazoch existujú, vyskytli sa a týkajú sa účtovnej jednotky. |
| Správnosť a určenie obdobia (S) | Všetky položky záväzkov, výnosov, nákladov, práv k majetku (vlastnícke alebo na základe kontroly) sú majetkom alebo záväzkom účtovnej jednotky a boli zaúčtované v správnej výške a alokované (priradené k obdobiu) v správnom období. S týmto súvisí aj správna klasifikácia súm a zverejnenia vo finančných výkazoch. |
| Ocenenie (O) | Aktíva, záväzky a podiely na vlastnom imaní sú zaúčtované vo finančných výkazoch v zodpovedajúcej výške (hodnote). Všetky úpravy ocenenia alebo priradenia hodnoty vyplývajúce z ich charakteru alebo príslušných účtovných predpisov boli správne zaúčtované. |

6.4 Použitie tvrdení v audite

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 315.25 | <p>Audítor musí identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti na:</p> <p>(a) úrovni finančných výkazov; a (odkaz: ods. A105 – A108)</p> <p>(b) úrovni tvrdení týkajúcich sa tried transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení (odkaz: ods. A109 – A113),</p> <p>aby mohol poskytnúť základ pre návrh a výkon dodatočných audítorských postupov.</p> |

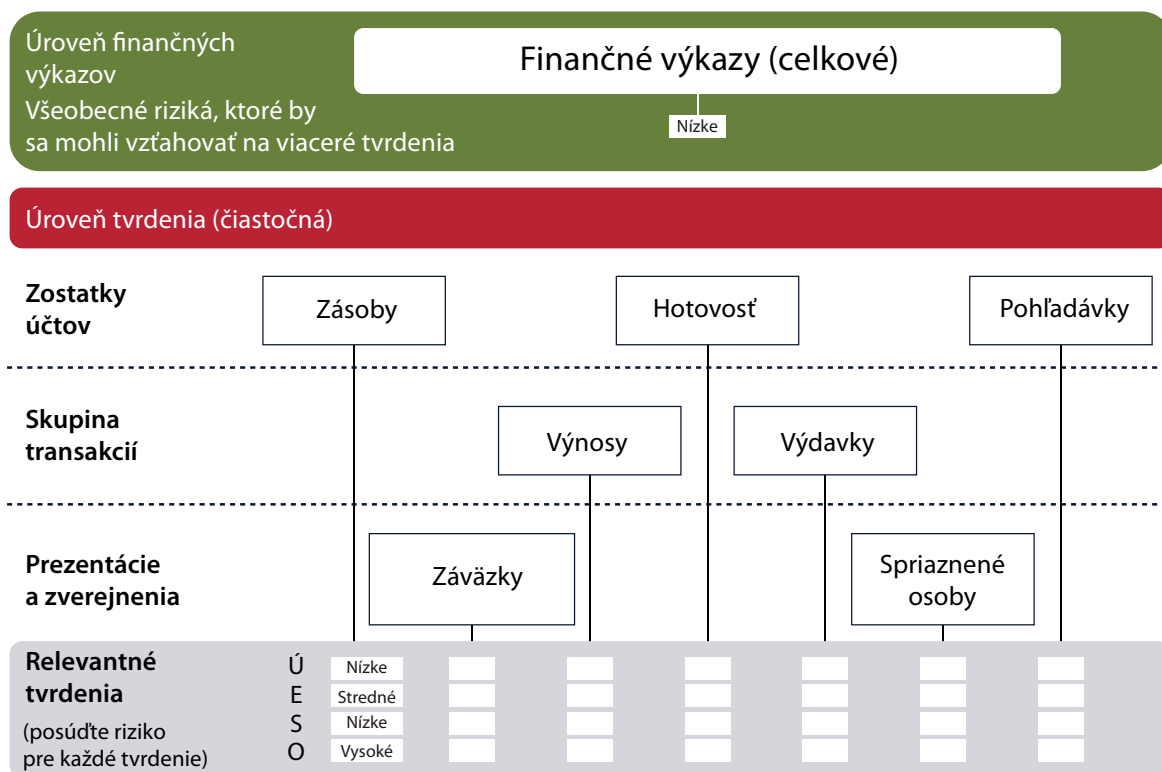
Ako už bolo uvedené, finančné výkazy obsahujú niekoľko implicitných tvrdení. Audítor môže tvrdenia použiť pri posudzovaní rizík na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.

Schéma 6.4-1

| Posúdenie rizík na: | Vysvetlenie |
|---------------------------|--|
| úrovni finančných výkazov | <p>Riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov majú tendenciu byť všeobecné, a preto sa vzťahujú na všetky tvrdenia. Ak napríklad zodpovedný účtovník nie je dostatočne schopný vyrovať sa s danými úlohami, je celkom možné, že vo finančných výkazoch sa môžu vyskytnúť chyby. Tieto chyby sa však často nebudú týkať iba jedného účtovného zostatku, reťazca transakcií alebo zverejnenia. Okrem toho, táto chyba sa pravdepodobne nebude týkať iba jedného tvrdenia, ako je napríklad úplnosť tržieb. Bez zveličenia by sa mohla vzťahovať aj na iné tvrdenia, ako sú správnosť, existencia a ocenenie.</p> |
| úrovni tvrdení | <p>Riziká na úrovni tvrdení sa týkajú jednotlivých účtovných zostatkov v danom čase (napr. na konci účtovného obdobia), kategórií transakcií (za účtovné obdobie) a prezentácie a zverejnenia vo finančných výkazoch.</p> <p>Relevantnosť každého tvrdenia vo vzťahu k určitému účtovnému zostatku (alebo kategórii transakcií, prezentácii a zverejneniu) sa bude líšiť v závislosti od charakteru zostatku a potenciálnych rizík významnej nesprávnosti. Keď sa napríklad zvažuje tvrdenie týkajúce sa ocenenia, audítor by mohol posúdiť riziko chyby pri pohľadávkach ako nízke; ale pri zásobách, kde treba brať do úvahy aj zastaranosť, môže audítor zhodnotiť riziko ocenenia ako vysoké. Ďalším príkladom je situácia, v ktorej riziko významnej nesprávnosti vzťahujúcej sa na úplnosť (chýbajúce položky) je v prípade stavu zásob nízke, ale je vysoké vzhľadom na výšku tržieb.</p> |

Rozdiel medzi dvomi úrovňami posúdenia rizík je uvedený v nasledujúcej schéme:

Schéma 6.4-2



Poznámka: V tejto schéme sa používajú kombinované tvrdenia opísané v zväzku 1, kapitole 6.3.

Audítora pracuje s tvrdeniami, aby mohol:

- zvážiť rôzne typy potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť;
- posúdiť riziká významnej nesprávnosti; a
- navrhnúť ďalšie auditorské postupy, ktoré by boli reakciou na posúdené riziká.

Schéma 6.4-3

| Využitie tvrdení | Postupy |
|--|---|
| Zváženie typov potenciálnych nesprávností | <p>Sem by mohli patriť postupy na posúdenie rizík na účely identifikovania možných rizík významnej nesprávnosti. Napríklad, audítora môže klásť nasledujúce otázky:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existuje daný majetok? (Existencia) • Vlastní ho účtovná jednotka? (Práva a povinnosti) • Sú všetky transakcie týkajúce sa tržieb riadne zaúčtované? (Úplnosť) • Bol stav zásob upravený o nízkoobrátkové a zastarané položky? (Ocenenie) • Zahŕňa zostatok záväzkov všetky známe záväzky na konci účtovného obdobia? (Úplnosť) • Boli transakcie zaúčtované v správnom období? (Priradenie obdobiu) • Sú sumy riadne prezentované a zverejnené vo finančných výkazoch? (Správnosť) |

| Využitie tvrdení | Postupy |
|---|--|
| Posúdenie rizík významnej nesprávnosti | <p>Riziko významnej nesprávnosti je kombináciou prirodzeného rizika a kontrolného rizika. Proces posúdenia rizík zahŕňa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prirodzené riziko Identifikujte potenciálne nesprávnosti a prezentované tvrdenia, potom posúďte pravdepodobnosť výskytu rizík a ich dôsledok. • Kontrolné riziko Identifikujte a zhodnoťte všetky relevantné zavedené interné kontroly, ktoré znižujú posúdené riziká a sú zamerané na uvedené tvrdenia. |
| Návrh audítorských postupov | <p>Posledným krokom je návrh audítorských postupov, ktoré budú reakciou na posúdené riziká jednotlivých tvrdení. Ak je napríklad vysoké riziko, že splatné pohľadávky sú nadhodnotené (tvrdenie týkajúce sa existencie), mali by byť audítorské postupy navrhnuté tak, aby sa osobitne venovali tvrdeniam týkajúcim sa existencie. Ak je rizikom úplnosť tržieb, audítor môže navrhnúť testovanie tých kontrol, ktoré sú zamerané na tvrdenia týkajúce sa úplnosti.</p> |

7 Významnosť a riziko auditu

Obsah kapitoly

Relevantné štandardy ISA

Vhodná aplikácia koncepcie významnosti pri plánovaní a výkone auditu.

320

Odsek # Ciel' štandardu ISA

320.8 Cielom audítora je vhodne uplatniť koncepciu významnosti pri plánovaní a vykonávaní auditu.

Schéma 7.0-1

Použitie významnosti v audite

Posúdenie rizík

Určenie:

- významnosti pre finančné výkazy ako celok,
- vykonávacej významnosti.

Plánovanie toho, aké postupy na posúdenie rizík sa majú vykonať. Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Reakcia na riziko

Určenie charakteru, načasovania a rozsahu ďalších auditorských postupov. Revízie významnosti ako výsledok zmeny v okolnostiach počas auditu.

Vykazovanie

Hodnotenie vplyvu neopravených nesprávností. Formovanie názoru v správe audítora.

| Odsek # | Cieľ štandardu ISA |
|---------|--|
| 320.9 | Na účely štandardov ISA je významnosťou na vykonávanie hodnota alebo hodnoty stanovené audítorom, ktoré sú nižšie, než je významnosť z hľadiska finančných výkazov ako celku, aby sa primerane znížila pravdepodobnosť, že súhrn neopravených alebo neodhalených nesprávností prevýši významnosť určenú pre finančné výkazy ako celok. Ak je to vhodné, významnosť na vykonávanie označuje aj hodnotu alebo hodnoty, ktoré audítor stanoví pod úrovňou významnosti alebo pod úrovňami pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnení. |
| 320.10 | Pri určovaní celkovej stratégie auditu audítor určuje úroveň významnosti pre finančné výkazy ako celok. Keď za konkrétnych okolností účtovnej jednotky existujú jednotlivé kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia, pri ktorých by sa mohlo primerane očakávať, že nesprávnosti nedosahujúce úroveň významnosti určenú pre finančné výkazy ako celok ovplyvnia ekonomické rozhodnutia používateľov urobené na základe finančných výkazov, audítor určí aj úroveň alebo úrovne významnosti, ktoré treba uplatniť na tieto konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (pozri odseky A2 až A11). |
| 320.11 | Audítor určí významnosť na vykonávanie, aby posúdil riziká významnej nesprávnosti a určil charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov (pozri odsek A12). |

7.1 Prehľad

Významnosť určuje dôležitosť informácií z finančných výkazov pre ekonomické rozhodovanie používateľov na základe finančných výkazov. Koncept významnosti uznáva, že niektoré záležitosti, a to buď jednotlivito, alebo v súhrne, sú dôležité pre ľudí, ktorí robia ekonomické rozhodnutia na základe finančných výkazov. Mohlo by to zahŕňať napríklad rozhodnutia, či investovať, nakupovať, obchodovať alebo účtovnej jednotke požičať peniaze.

Táto kapitola sa zaoberá využitím významnosti v audite vo všeobecnosti. Pozri zväzok 2, kapitolu 6 tejto príručky pre ďalší návod, ktorým sa stanovujú špecifické hodnoty významnosti.

Ak je nesprávnosť (alebo súčet všetkých nesprávností) značne dôležitá na to, aby zmenila alebo ovplyvnila ekonomické rozhodnutie informovaného človeka, ide o významnú nesprávnosť. Pod touto hranicou je nesprávnosť všeobecne považovaná za nevýznamnú. Táto prahová hodnota, nad ktorou by boli finančné výkazy významne nesprávne, sa nazýva „významnosť pre finančné výkazy ako celok“. Na účely tejto príručky bol tento výraz skrátený na „celkovú významnosť“

Poznámka:

„Významnosť pre finančné výkazy ako celok“ (na účely tejto príručky skrátené ako „celková významnosť“) nie je založená na žiadnom hodnotení rizika auditu. Je určená výhradne vo vzťahu k používateľom finančných výkazov. Za normálnych okolností by bola rovnaká ako tá, ktorú používa osoba zostavujúca finančné výkazy.

Predpokladajme, že rozhodnutie skupiny používateľov finančných výkazov by bolo ovplyvnené nesprávnosťou 10 000 € vo finančných výkazoch. Bola by to významnosť pre finančné výkazy ako celok (celková významnosť), tak pre zostavovateľov, ako aj pre audítora. Každá jednotlivá nesprávnosť alebo súčet jednotlivých nevýznamných nesprávností, ktoré prekročia sumu 10 000 €, by viedli k tomu, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť.

Povinnosťou audítora je znížiť pravdepodobnosť, že súhrn neopravených a neodhalených nesprávností vo finančných výkazoch bude presahovať významnosť pre finančné výkazy ako celok na primerane nízku úroveň. Ak audítor jednoducho plánoval vykonať auditorské postupy, ktoré by identifikovali jednotlivé nesprávnosti presahujúce 10 000 €, existuje riziko, že súčet jednotlivých nevýznamných nesprávností nezistených počas auditu by mal za následok prekročenie prahu významnosti 10 000 €. Takže audítor musí vykonať niektoré ďalšie práce dostatočné na to, aby bolo možné zaistiť hranicu alebo rozmedzie pre možné neodhalené nesprávnosti. Účelom vykonávacej významnosti je poskytovať takéto rozmedzie.

Vykonávacia významnosť umožňuje audítorovi stanoviť hodnoty významnosti (na základe celkovej významnosti, ale nižšie, ako je celková významnosť), ktoré odrážajú posúdenie rizík pre rôzne oblasti finančných výkazov. Tieto nižšie hodnoty predstavujú bezpečnostnú hranicu medzi významnosťou (významnosťou na vykonávanie) používanou na určenie charakteru a rozsahu auditorských postupov, ktoré majú byť vykonané, a celkovou významnosťou.

V uvedenom príklade môže audítor, ktorý používa profesionálny úsudok, rozhodnúť, že pri navrhovaní rozsahu auditorských postupov, ktoré sa majú vykonať, by sa použila vykonávacia významnosť vo výške 6 000 €. Rozdiel 4 000 € (10 000 € – 6 000 €) medzi vykonávacou významnosťou a celkovou významnosťou poskytuje bezpečnostnú hranicu pre neodhalené nesprávnosti, ktoré môžu existovať.

7.2 Používatelia finančných výkazov

Významnosť sa používa tak pri zostavení, ako aj pri audite finančných výkazov. Významnosť pre finančné výkazy ako celok (celková významnosť) sa často opisuje (napr. v rámci finančného vykazovania) napríklad nasledujúcimi spôsobmi:

Schéma 7.2-1

| | |
|---|---|
| Vplyv na ekonomické rozhodovanie | Nesprávnosti, vrátane vynechania, sa považujú za významné, ak by sa primerane očakávalo, že môžu jednotlivo alebo súhrnne ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov realizované na základe finančných výkazov. |
| Sprievodné okolnosti | Pri vytváraní úsudkov o významnosti sa berú do úvahy sprievodné okolnosti; sú ovplyvnené veľkosťou a charakterom nesprávností alebo ich kombináciou. |
| Bežné potreby používateľov | Úsudky o záležitostiach, ktoré sú významné pre používateľov finančných výkazov, vychádzajú zo zváženia bežných potrieb o finančných informáciách skupiny používateľov. Neuvažuje sa o možnom vplyve nesprávností na konkrétnych používateľov, ktorých potreby sa môžu značne líšiť. |

Audítor určí významnosť na základe svojho vnímania potrieb používateľov. Pri uplatnení svojho odborného úsudku je pre audítora logické, aby predpokladal, že používatelia finančných výkazov:

- majú **primerané znalosti** o podnikaní, ekonomických aktivitách a účtovníctve a majú vôľu študovať informácie vo finančných výkazoch s primeranou starostlivosťou;
- **chápú**, že finančné výkazy sa zostavujú a ich audit sa vykonáva na istých úrovniach významnosti;
- **vnímajú neistoty**, ktoré sú prirodzene prítomné pri stanovení hodnôt založenom na používaní odhadov, úsudkov a zvažovaní budúcich udalostí; a
- prijímajú **primerané ekonomické rozhodnutia** na základe informácií vo finančných výkazoch.

7.3 Charakter nesprávností

Nesprávnosti môžu vzniknúť z rôznych príčin. Môžu ich spôsobiť:

- výška peňažnej sumy, o ktorú ide (kvantitatívne nesprávnosti);
- charakter položky (kvalitatívne nesprávnosti); a
- sprievodné okolnosti.

Schéma 7.3-1

| | |
|-----------------------------|---|
| Typické nesprávnosti | <ul style="list-style-type: none"> • chyby a podvod identifikované pri zostavovaní finančných výkazov; • odchýlky voči relevantnému rámcu pre finančné vykazovanie; • podvod spáchaný zamestnancami alebo manažmentom; • chyby manažmentu; • príprava nesprávnych alebo neprimeraných odhadov; alebo • neprimerané alebo neúplné opisy účtovných zásad alebo zverejnení v poznámkach. |
|-----------------------------|---|

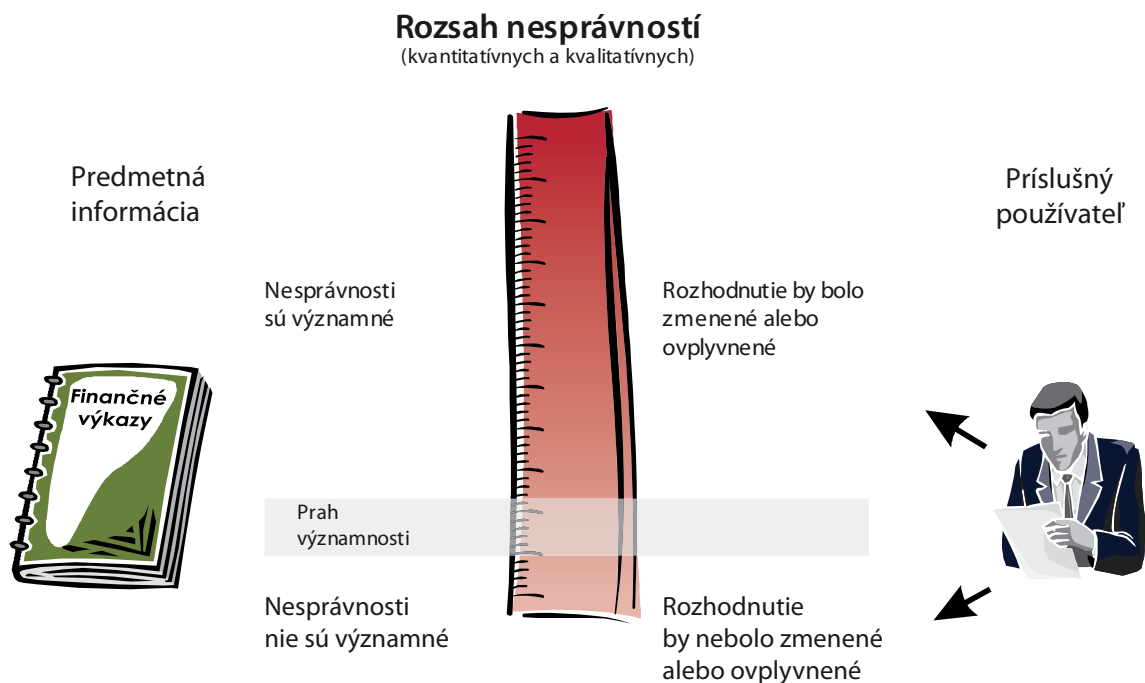
Významnosť nie je absolútnou veličinou. Reprezentuje sivú oblasť medzi tým, čo je veľmi pravdepodobne nevýznamné, a tým, čo je s veľkou pravdepodobnosťou významné. Preto posúdenie toho, čo je významné, je vždy záležitosťou odborného úsudku.

V niektorých prípadoch môže byť záležitosť, ktorá je značne pod úrovňou kvantitatívnej významnosti, po zohľadnení charakteru položky alebo sprievodných okolností danej nesprávnosti určená ako významná. Napríklad:

- informácia, že existuje väčší počet transakcií so spriaznenými osobami, môže byť veľmi dôležitá pre osobu rozhodujúcu sa na základe finančných výkazov;
- existencia podvodu zo strany manažmentu (i keď nevýznamného) by pravdepodobne bola významná pre používateľov finančných výkazov; a
- súbor individuálne nevýznamných položiek sa môže ľahko zmeniť na významný v prípade, že budú agregované do celku.

Poznámka: Od audítorov sa vyžaduje, aby v priebehu auditu akumulovali nesprávnosti iné než tie, ktoré sú značne nezávažné. „Značne nezávažné“ nie je ďalším výrazom pre „nevýznamné“. Nezávažné záležitosti sú jednoznačne nedôležité, či už jednotlivito, alebo vcelku, a či už posudzované z hľadiska veľkosti, charakteru alebo okolností.

Schéma 7.3-2



7.4 Významnosť a riziko auditu

Významnosť (ako bolo uvedené) a riziko auditu spolu súvisia a počas procesu auditu sú hodnotené spoločne. Riziko auditu je možnosť, že audítor vyjadrí neprimerané audítorské stanovisko na finančné výkazy, ktoré obsahujú významnú nesprávnosť.

Schéma 7.4-1

| Zložky rizika auditu | |
|--|---|
| Riziká významnej nesprávnosti (RVN) | Riziko, že ešte pred začatím akejkoľvek audítorskej práce sú finančné výkazy významne nesprávne. Tieto riziká sú zohľadňované na úrovni finančných výkazov (často ide o všeobecné riziká, ovplyvňujúce mnohé tvrdenia) a na úrovni tvrdení, ktoré sa vzťahujú na jednotlivé kategórie transakcií, zostatkov účtov a zverejnení. RVN je kombináciou prirodzeného rizika (PR) a kontrolného rizika (KR) a dá sa vyjadriť ako $PR \times KR = RVN$. |

| Zložky rizika auditu | |
|------------------------|---|
| Detekčné riziko | <p>Riziko, že audítor neodhalí významnú nesprávnosť prítomnú v tvrdení. Detekčné riziko (DR) môžu eliminovať nasledujúce činnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dobré plánovanie auditu; • výkon audítorských postupov, ktoré reagujú na identifikované riziká významnej nesprávnosti; • riadne personálne zabezpečenie auditu; • uplatnenie profesionálneho skepticizmu; a • dohľad a previerka vykonanej audítorskej práce. <p>Detekčné riziko nikdy nemôže byť zredukované na nulu z dôvodu prirodzených obmedzení vo vykonávaných audítorských postupoch, potreby uplatnenia ľudského (odborného) úsudku a charakteru preverovaných dôkazov.</p> |

Riziko auditu (RA) môže byť preto vyjadrené ako:

$$RA = RVN \times DR$$

Významnosť a riziko auditu sú v rámci auditu zohľadňované pri:

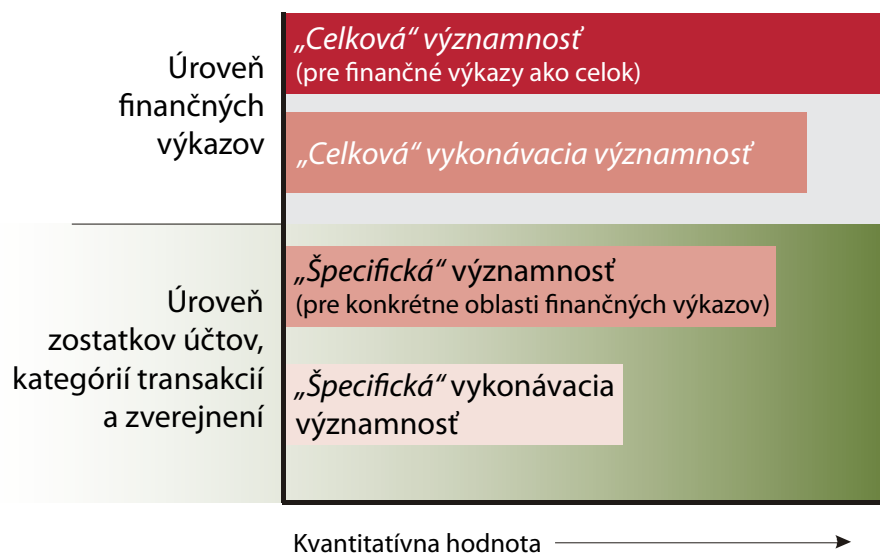
- identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti;
- určovaní typu, načasovania a rozsahu dodatočných audítorských postupov;
- stanovení zmien významnosti (celkovej a vykonávacej) po tom, čo počas auditu vyšli najavo nové informácie, na základe ktorých by audítor pôvodne určil inú hodnotu (alebo hodnoty); a
- hodnotení vplyvu prípadných neopravených nesprávností vo finančných výkazoch a pri formovaní stanoviska audítora v správe audítora.

Použitím jednoduchkej analógie, ako je skok do výšky v atletike, významnosť by bola výškou latky, ktorú má atlét preskočiť. Audítorské riziko je ekvivalentom úrovni obťažnosti zodpovedajúcej skoku do konkrétnej výšky (RVN), kombinované s dodatočným rizikom urobena chyby pri voľbe stratégie skoku alebo vykonaní skoku (detekčné riziko).

7.5 Úrovne významnosti

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 320.12 | Audítor reviduje významnosť pre finančné výkazy ako celok (a keď to je vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia), keď v priebehu auditu získa informácie, na základe ktorých by bol býval pôvodne stanovil inú hodnotu (alebo iné hodnoty). (Pozri odsek A13.) |
| 320.13 | Keď audítor dospeje k záveru, že pre finančné výkazy ako celok je vhodná nižšia významnosť (a keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia), než akú pôvodne považoval za vhodnú, určí, či treba revidovať vykonávaciu významnosť a či sú ďalšie auditorské postupy aj napriek tomu naďalej vhodné z hľadiska charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu. |
| 320.14 | Audítor zahrnie do auditorskej dokumentácie tieto hodnoty a faktory zohľadnené pri ich určení: <ul style="list-style-type: none"> (a) významnosť pre finančné výkazy ako celok; (b) keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (c) vykonávaciu významnosť; a (d) všetky revízie a) až c) vykonané počas auditu. |

Schéma 7.5-1



Poznámka: Výrazy „celková“ a „špecifická“ použité v predchádzajúcej schéme a v texte ďalej sú použité na účely tejto príručky a nie sú to výrazy použité v štandardoch ISA. Celková významnosť sa vzťahuje na významnosť finančných výkazov ako celku; špecifická významnosť sa vzťahuje na významnosť konkrétnej kategórie transakcií, účtovných zostatkov alebo zverejnení.

Na začiatku auditu posúdi audítor výšku a charakter nesprávností, ktoré by sa mohli považovať za významné. Toto posúdenie zahŕňa stanovenie hodnôt významnosti, tak ako je uvedené v nasledujúcej schéme.

Stanovenie hodnôt významnosti

Schéma 7.5-2

| | |
|--|---|
| Celková významnosť | Celková významnosť sa vzťahuje na významnosti finančných výkazov ako celku. Je vnímaná ako úroveň, pri ktorej by sa dalo očakávať, že môže ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov prijímané na základe finančných výkazov. Počas auditu môže prísť k jej zmene, ak audítor získa informácie, na základe ktorých by bol pôvodne určil inú hodnotu (alebo hodnoty). |
| Celková vykonávacia významnosť | Vykonávacia významnosť je stanovená na nižšej úrovni, než zodpovedá celkovej významnosti. Vykonávacia významnosť umožňuje audítorovi reagovať na zistené špecifické riziká (bez toho, aby došlo k zmene celkovej významnosti) a znížiť pravdepodobnosť, že súhrn neopravených a neodhalených nesprávností bude vyšší ako celková významnosť, na primerane nízku úroveň. Vykonávacia významnosť sa môže zmeniť na základe auditorských zistení (napr. tam, kde došlo k zmene posúdenia rizík). |
| Špecifická významnosť | Špecifická významnosť je stanovená pre kategórie transakcií, účtovných zostatkov alebo zverejnení, pri ktorých nesprávnosti týkajúce sa hodnôt, ktoré sú nižšie, ako je celková významnosť, by primerane mohli ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov prijímané na základe finančných výkazov. |
| Špecifická vykonávacia významnosť | Špecifická vykonávacia významnosť je stanovená na nižšej hodnote, než je stanovená špecifická významnosť. To umožňuje audítorovi reagovať na zistené špecifické riziká a vyrovať sa s možnou existenciou neodhalených a nevýznamných nesprávností tvoriacich v úhrne významnú sumu. |

Významnosť na úrovni finančných výkazov ako celku

Významnosť na úrovni finančných výkazov ako celku (celková významnosť) je založená na tom, ako audítor vníma potrebu finančných informácií používateľov finančných výkazov. Obvykle je stanovená na podobnej úrovni ako tá, z ktorej vychádza zostavovateľ finančných výkazov. Použitím odborného úsudku by audítor stanovil významnosť tak, aby zodpovedala najvyššej hodnote nesprávnosti, ktorá by ešte neovplyvnila ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov.

Po jej stanovení sa celková významnosť stáva jedným z faktorov, na základe ktorých bude posudzovaný konečný úspech alebo zlyhanie auditu. Napríklad: Predpokladajme, že celková významnosť bola stanovená na hodnotu 20 000 €. Ak by výsledkom vykonaných auditorských postupov bolo to, že:

- neboli identifikované žiadne nesprávnosti – bolo by poskytnuté nemodifikované stanovisko;
- boli identifikované a neboli opravené niektoré malé (nevýznamné) nesprávnosti – bolo by poskytnuté nemodifikované stanovisko;
- boli zistené neopravené nesprávnosti presahujúce významnosť (20 000 €) a manažment nebol ochotný vykonať potrebné úpravy – požadovalo by sa podmienené alebo záporné stanovisko;
- vo finančných výkazoch existujú neopravené chyby presahujúce významnosť (20 000 €), ale neboli odhalené audítorm – mohlo by byť nesprávne vydané nemodifikované stanovisko audítora.

Pozri zväzok 2, kapitolu 21 pre návod na to, ako používať významnosť pri hodnotení získaných auditorských dôkazov.

Audítori majú občas sklon znižovať úroveň celkovej významnosti v situácii, keď riziko významnej nesprávnosti bolo posúdené ako vysoké. Tento prístup však nie je správny, pretože celková významnosť má vyjadrovať potreby používateľov účtovnej závierky, a nie existujúcu úroveň rizika auditu.

Pokiaľ sa riziko auditu zohľadnilo pri stanovení celkovej významnosti, vysoké riziko auditu by nakoniec viedlo k hodnote celkovej významnosti, ktorá by bola nižšia, než by sa stanovilo pre účtovnú jednotku podobnej veľkosti, s nízkym rizikom auditu. Za predpokladu, že informačné potreby používateľov sú rovnaké, nezávisle od rizika auditu, stanovenie hodnoty celkovej významnosti na nižšej úrovni by malo za následok:

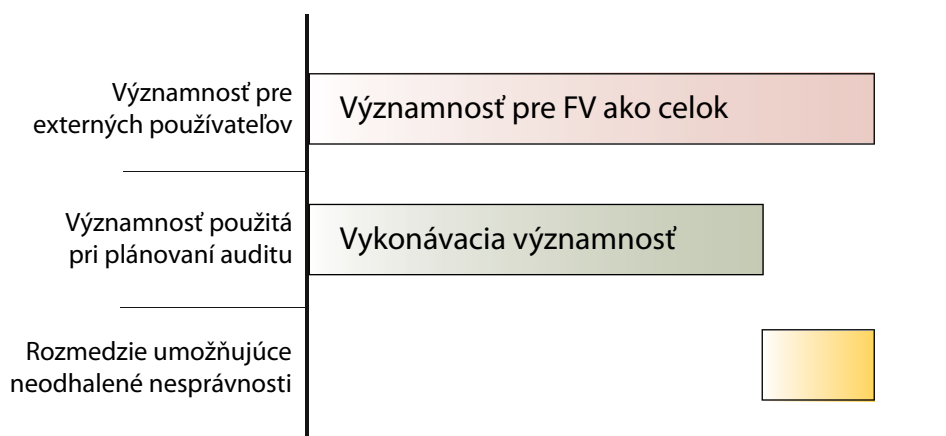
- očakávanie používateľov finančných výkazov, že audítor identifikuje vo finančných výkazoch aj menšie nesprávnosti (menšie, ako je v skutočnosti potrebné); a
- dodatočnú audítorskú prácu na dosiahnutie zníženia rizika auditu na primerane nízku úroveň.

Pretože celková významnosť je stanovená vo vzťahu k potrebám používateľov finančných výkazov, nie je ovplyvňovaná audítorskými zisteniami a zmenami v hodnotení rizika. Vyžaduje sa, aby sa celková významnosť aktualizovala vtedy, keď sa audítor dozvie informácie, ktoré by spôsobili, že by pôvodne bola stanovená iná hodnota (alebo hodnoty) významnosti.

V závere auditu sa celková významnosť použije pri hodnotení vplyvu významných nesprávností na finančné výkazy a primeranosti stanoviska v správe audítora.

Vykonávacia významnosť

Schéma 7.5-3



Vykonávacia významnosť poskytuje audítorovi priestor na zohľadnenie rizika nesprávnosti účtovných zostatkov, kategórií transakcií a zverejnení bez toho, aby bolo potrebné meniť celkovú významnosť. Vykonávacia významnosť umožňuje audítorovi určiť hodnoty významnosti, ktoré vychádzajú z celkovej významnosti, ale sú stanovené na nižšej úrovni preto, aby vyjadrili riziko neodhalenia nesprávností a zohľadnili posúdené riziká. Táto nižšia hodnota vytvára bezpečnú absorpčnú zónu medzi významnosťou použitou na určenie charakteru a rozsahu testovania (vykonávacou významnosťou) a hodnotou významnosti pre finančné výkazy ako celok (celková významnosť).

Stanovenie primeranej hodnoty vykonávacej významnosti zabezpečí vykonanie väčšieho rozsahu práce, čo zvýši pravdepodobnosť, že budú nesprávnosti identifikované (ak existujú). Napríklad, ak je celková významnosť vo výške 20 000 € a audítorské postupy boli plánované tak, aby odhalili všetky chyby nad 20 000 €, je celkom možné, že chyba týkajúca sa 8 000 € by zostala neodhalená. Ak by existovali tri takéto chyby, spolu v hodnote 24 000 €, finančné výkazy by boli významne nesprávne. Ak by však bola vykonávaná významnosť stanovená vo výške 12 000 €, bolo by oveľa viac pravdepodobnejšie, že by bola odhalená aspoň jedna alebo všetky chyby v hodnote 8 000 €. Aj keby bola odhalená a identifikovaná len jediná z troch chýb, zostávajúca nesprávnosť v hodnote 16 000 € by bola nižšia ako suma zodpovedajúca celkovej nesprávnosti a finančné výkazy ako celok by neboli významne nesprávne.

Stanovenie primeranej hodnoty vykonávacej významnosti si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku a nie je to jednoduchá mechanická kalkulácia, ako je napríklad percento (napr. 75 %) z hodnoty celkovej významnosti. Na základe konkrétnych okolností auditovanej účtovnej jednotky by však mohla byť stanovená jednou sumou pre finančné výkazy ako celok alebo samostatnými sumami pre jednotlivé zostatky účtov, transakcie a zverejnenia.

Určenie vykonávacej významnosti si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku v kontexte faktorov, ktoré sa zaoberajú rizikom auditu, ako napr.:

- znalosť účtovnej jednotky a výsledky postupov zameraných na posúdenie rizík;
- charakter a rozsah nesprávností identifikovaných v predchádzajúcich auditoch; a,
- rozsah očakávaných nesprávností v súčasnom období.

Vykonávaciu významnosť stanovenú úhrnom alebo pre jednotlivé zostatky účtov, transakcie a zverejnenia môže byť potrebné kedykoľvek počas auditu zmeniť (bez toho, že by sa menila celková významnosť), aby zohľadňovala revízie posúdenia rizík, audítorské zistenia a novozískané informácie. V závere auditu sa celková významnosť použije pre hodnotenie vplyvu identifikovaných nesprávností na finančné výkazy a určenie stanoviska, ktoré sa má vyjadriť v správe audítora. (Pre ďalšie postupy pozri zväzok 2, kapitola 21.)

NA ZVÁŽENIE

Keď je identifikovaná možná nesprávnosť, riešte jej výskyt a vplyv na posúdenie rizík/plány auditu pred ďalším prehodnotením zvážením vykonávacej významnosti.

Špecifická významnosť

Existujú určité situácie, pri ktorých by sa dalo racionálne očakávať, že nesprávnosti, ktoré sú nižšie, ako je hodnota významnosti pre finančné výkazy ako celok, ovplyvnia ekonomické rozhodovanie používateľov vykonané na základe finančných výkazov.

Schéma 7.5-4

| Faktory ovplyvňujúce rozhodnutia | Možné príklady |
|--|---|
| Zákony, predpisy a požiadavky rámca upravujúceho účtovníctvo | <ul style="list-style-type: none"> • Zverejnenie citlivých informácií z finančných výkazov, ako sú odmeny manažmentu a osôb poverených spravovaním. • Transakcie so spropaznenými osobami. • Nedodržanie pravidiel, za akých boli poskytnuté pôžičky, zmluvných dohôd, regulačných ustanovení a štatutárnych/regulačných požiadaviek týkajúcich sa vykazovania. • Určité typy výdavkov, ako sú nelegálne platby alebo výdavky vrcholového manažmentu. |

| Faktory ovplyvňujúce rozhodnutia | Možné príklady |
|---|---|
| Kľúčové zverejnenia o odvetví | <ul style="list-style-type: none"> • Zásoby a náklady na prieskum v prípade účtovnej jednotky v ťažobnom priemysle. • Náklady na výskum a vývoj v prípade účtovnej jednotky vo farmaceutickom priemysle. |
| Zverejnenie významných udalostí a dôležitých prevádzkových zmien | <ul style="list-style-type: none"> • Novozískané podniky alebo rozšírenie činností. • Ukončované činnosti. • Nezvyčajné udalosti a podmienené okolnosti (napr. právne spory). • Zavedenie nových produktov a služieb. |

Audítor by mal pre jednu alebo viaceré kategórie transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnenia zvážiť, či existujú podobné okolnosti, ako sú uvedené. Audítor môže tiež považovať za užitočné oboznámiť sa s názormi a očakávaniami manažmentu a osôb poverených spravovaním.

Špecifická vykonávací významnosť

Ide o tú istú vykonávací významnosť, o ktorej sa už hovorilo v predchádzajúcom texte, s tým rozdielom, že v tomto prípade ide hodnoty zodpovedajúce špecifickej významnosti. Špecifická vykonávací významnosť sa stanoví nižšie ako špecifická významnosť, aby sa tak zabezpečil výkon audítorskej práce v rozsahu, ktorý by bol dostatočný na zníženie pravdepodobnosti toho, že súhrn neopravených a neodhalených nesprávností prekročí špecifickú významnosť na primerane nízku úroveň.

7.6 Dokumentácia významnosti

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 320.14 | <p>Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie tieto hodnoty a faktory zohľadnené pri ich určení:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) významnosť pre finančné výkazy ako celok, (b) keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia, (c) vykonávací významnosť, (d) všetky revízie a) až c) urobené počas auditu. |

Pretože hodnoty významnosti sú založené na odbornom úsudku audítora, je dôležité, aby faktory a hodnoty týkajúce sa určovania významnosti na rôznych úrovniach boli náležite zdokumentované. Zvyčajne sa to vykonáva takto:

- počas plánovacej fázy, keď sa rozhoduje o rozsahu požadovanej práce;
- počas auditu, keď na základe audítorských zistení sa môže vyskytnúť požiadavka na revíziu celkovej významnosti alebo vykonávacej významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia.

Dokumentácia by sa mala venovať:

1. používateľom finančných výkazov;

2. faktorom použitým pri určovaní:
 - významnosti na úrovni finančných výkazov ako celku a prípadne aj na úrovni významnosti jednotlivých kategórií transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení;
 - vykonávacej významnosti; a
3. každej úprave hodnôt uvedených v bode 2, ku ktorej došlo v priebehu auditu.

8 Postupy na posúdenie rizík

Obsah kapitoly

Charakter a použitie postupov na posúdenie rizík audítorom, aby identifikoval a posúdil riziká významnej nesprávnosti.

Relevantné štandardy ISA

240, 315

Tri typy postupov na posúdenie rizík, ktoré vyžaduje štandard ISA 315, sú znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 8.0-1



Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

| | |
|-------|--|
| 315.5 | Audítor vykonáva postupy na posúdenie rizík, aby získal základ na identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení. Samotné postupy na posúdenie rizík však neposkytujú dostatok vhodných audítorských dôkazov, na ktorých by bolo možné založiť stanovisko audítora (pozri odseky A1 – A5). |
| 315.6 | Postupy na posúdenie rizík musia zahŕňať: (a) získavanie informácií od manažmentu a od iných osôb v účtovnej jednotke, ktoré podľa úsudku audítora môžu mať informácie, ktoré by pravdepodobne mohli pomôcť identifikovať významné nesprávnosti spôsobené podvodom alebo omylom (pozri odsek A6), (b) analytické postupy (pozri odseky A7 – A10), (c) pozorovanie a kontrola (pozri odsek A11). |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 315.11 | <p>Audítor sa oboznámi:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) s relevantnými odvetvovými, regulačnými a inými externými faktormi vrátane platného rámca pre finančné vykazovanie (pozri odseky A17 – A22), (b) s charakterom účtovnej jednotky vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) jej prevádzkovej činnosti, (ii) jej vlastnickej štruktúry a štruktúry spravovania a riadenia, (iii) typu investícií, ktoré spoločnosť uskutočňuje, prípadne ktoré plánuje uskutočniť, vrátane investícií do účtovných jednotiek na osobitné účely, (iv) spôsobu, akým je účtovná jednotka štruktúrovaná, a spôsobu jej financovania, aby mohol pochopiť skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie, ktorých zverejnenie možno očakávať vo finančných výkazoch (pozri odseky A23 – A27), (c) s výberom a uplatňovaním účtovných pravidiel účtovnou jednotkou vrátane jej zmien, pričom je povinný vyhodnotiť, či sú účtovné pravidlá účtovnej jednotky vhodné na jej podnikateľskú činnosť a či sú v súlade s platným rámcom pre finančné vykazovanie, a účtovné pravidlá používané v príslušnom odvetví (pozri odsek A28), (d) s cieľmi a stratégiami účtovnej jednotky a súvisiacimi podnikateľskými rizikami, ktoré môžu viesť k riziku významných nesprávností (pozri odseky A29 – A35), (e) s meraním a preverovaním finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (pozri odseky A36 – A41). |
| 315.12 | <p>Audítor sa oboznámi s internou kontrolou relevantnou pre audit. Aj keď väčšina kontrol relevantných pre audit sa pravdepodobne bude týkať finančného vykazovania, nie všetky kontroly týkajúce sa finančného vykazovania sú relevantné pre audit. Záleží na odbornom úsudku audítora, či kontrolu, samostatne alebo v kombinácii s inými, bude považovať za kontrolu relevantnú pre audit (pozri odseky A42 – A65).</p> |

8.1 Prehľad

Účelom postupov na posúdenie rizík je identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti. Na tento účel je potrebné oboznámiť sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane internej kontroly. Informácie sa môžu získať z externých zdrojov, ako sú internet a odborné publikácie, a z interných zdrojov, ako sú diskusie s kľúčovými zamestnancami. Toto oboznámenie sa s účtovnou jednotkou nadobúda charakter nepretržitého, dynamického procesu zbierania, aktualizácie a analyzovania informácií v priebehu celého auditu.

8.2 Audítorské dôkazy

Postupy na posúdenie rizík vedú k audítorským dôkazom, ktoré sa majú využívať pri posudzovaní rizík na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení. Tieto dôkazy však sami osebe nestačia. Dôkazy získané z postupov na posúdenie rizík sú doplnené dodatočnými audítorskými postupmi (ktoré sú reakciou na identifikované riziká), ako sú napríklad testy kontrol a/alebo substantívne postupy.

Požadované postupy

Audítor používa odborný úsudok na to, aby určil, ktoré audítorské postupy sa majú vykonať a aký rozsah alebo miera oboznámenia sa s účtovnou jednotkou sa vyžaduje. V úvodnom roku, v ktorom audítor začína vykonávať audit danej účtovnej jednotky, si práca potrebná na získanie a zdokumentovanie týchto informácií často vyžaduje značné množstvo času. Ak sa však získané informácie v tomto úvodnom roku dobre zdokumentujú, čas požadovaný na aktualizáciu informácií by mal byť podstatne kratší ako čas požadovaný v prvom roku.

Audítor musí vykonať postupy na posúdenie rizika, ktoré budú dostatočné na to, aby sa identifikovali faktory podnikateľského rizika a rizika podvodu, ktoré by mohli viesť k významným nesprávnostiam. Medzi ne patrí zohľadnenie všetkých udalostí a okolností, ktoré by mohli spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v svojej činnosti.

Požadovaný rozsah alebo miera oboznámenia sa s účtovnou jednotkou je stanovená v odsekoch 11 a 12 štandardov ISA 315 (uvedené na predchádzajúcej strane). Táto miera všeobecného oboznámenia sa bude u audítora nižšia ako tá, ktorú má manažment účtovnej jednotky pri jej riadení.

NA ZVÁŽENIE

Pri výbere typu a rozsahu postupov na posúdenie rizík, ktoré sa majú vykonať, je potrebné pamätať na to, že niektoré štandardy ISA uvádzajú špecifické skutočnosti, ktoré treba zvážiť. Uvádzame niektoré príklady:

ISA 240.16 Podvod pri audite finančných výkazov

Pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít s cieľom pochopiť účtovnú jednotku a jej prostredie vrátane jej interných kontrol, ktoré vyžaduje ISA 315, je audítor povinný vykonať postupy uvedené v bodoch 17 – 24 (štandardu ISA 240), aby získal informácie, ktoré sa dajú použiť pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti spôsobených podvodom.

ISA 540.8 Audítorské účtovné odhady

Pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík, ako aj pri súvisiacich aktivitách zameraných na pochopenie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej interných kontrol v súlade s požiadavkami ISA 315, audítor sa musí oboznámiť s nasledujúcimi záležitosťami, aby mohol poskytnúť základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti pre účtovné odhady

- (a) požiadavky podľa platného rámca finančného vykazovania relevantné pre účtovné odhady vrátane príslušných zverejnení;
- (b) ako manažment identifikuje takéto transakcie, udalosti a okolnosti, ktoré by mohli viesť k potrebe účtovné odhady vykázať alebo zverejniť vo finančných výkazoch. Audítor si počas takéhoto oboznamovania sa vyžiada od manažmentu informácie o zmenách okolností, ktoré môžu viesť k novým účtovným odhadom alebo k potrebe zrevidovať súčasné účtovné odhady;
- (c) ako manažment tvorí účtovné odhady a pochopenie údajov, na ktorých sú odhady založené, vrátane:
 - (i) metódy, a keď to je vhodné, aj modelu, použitých pri tvorbe účtovných odhadov;
 - (ii) relevantných kontrol;
 - (iii) skutočnosti, či manažment využil experta;
 - (iv) predpokladov, z ktorých účtovné odhady vychádzajú;
 - (v) či v porovnaní s predchádzajúcim obdobím došlo alebo malo dôjsť k zmene metódy na tvorbu účtovných odhadov a ak áno, prečo; a
 - (vi) či manažment posúdil vplyv neistoty pri odhadovaní, a ak áno, ako.

ISA 550.11 Spriaznené osoby

Audítor v rámci postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít, ktorých vykonanie počas auditu vyžadujú ISA 315 a ISA 240, vykoná audítorské postupy a súvisiace aktivity uvedené v odsekoch 12 až 17 (štandardu ISA 550) s cieľom získať informácie relevantné na identifikáciu rizík významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami.

ISA 570.10 Nepretržité pokračovanie v činnosti

Pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík vyžadovaných v ISA 315 audítor zváži, či existujú udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli jednotlivito alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

V menších účtovných jednotkách môžu byť postupy, ktoré sú potrebné na identifikovanie týchto rizík, minimálne, pričom vo väčších a zložitejších účtovných jednotkách by tieto postupy mohli byť rozsiahle.

8.3 Tri postupy na posúdenie rizík

V priebehu auditu by sa mali vykonať všetky tri postupy na posúdenie rizík, nie je to však potrebné pri každom aspekte požadovaného oboznamovania sa. V mnohých prípadoch môžu výsledky z realizovania jedného typu postupov viesť k uskutočneniu ďalšieho. Napríklad v rámci rozhovoru s manažérom predaja môže byť identifikovaná nezvyčajná, ale významná zmluva o predaji. Následne môže prísť k preverovaniu skutočnej zmluvy o predaji a analýze vplyvu na obchodnú maržu. Prípadne, zistenia z analytických postupov uplatňovaných v rámci predbežných prevádzkových výsledkov môžu vyvolať potrebu polozenia otázok manažmentu. Odpovede na tieto otázky môžu viesť k požiadavkám na preverenie určitých dokumentov alebo na pozorovanie určitých aktivít.

Charakter a použitie týchto troch postupov sú uvedené v ďalšom texte.

8.4 Získavanie informácií od manažmentu a iných osôb (vrátane dopytov týkajúcich sa podvodu)



| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 240.17 | <p>Audítor je povinný získať od manažmentu informácie, ktoré sa týkajú:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) toho, ako manažment posudzuje riziko, že finančné výkazy by mohli obsahovať významné nesprávnosti spôsobené podvodom, vrátane charakteru, rozsahu a frekvencie takýchto posúdení (pozri odseky A12 – A13); (b) procesu, ktorý manažment používa na identifikáciu rizík podvodu v účtovnej jednotke a ktorým reaguje na tieto riziká, vrátane špecifických rizík podvodu, ktoré manažment identifikoval, alebo na ne bol upozornený, prípadne skupín transakcií, zostatkov účtov alebo vykázaných informácií, pri ktorých je pravdepodobné, že riziko podvodu existuje (pozri odsek A14); (c) komunikácie manažmentu, ak nejaká je, s osobami poverenými spravovaním a riadením so zreteľom na procesy, ktoré manažment používa na identifikáciu rizík podvodu v účtovnej jednotke a na reagovanie na tieto riziká; a (d) prípadných oznámení manažmentu, ktorými zamestnancov informuje o svojich názoroch na podnikateľskú prax a etické správanie. |
| 240.18 | <p>Audítor je povinný získať od manažmentu a podľa potreby aj od iných osôb v účtovnej jednotke informácie, aby zistil, či majú poznatky o nejakom skutočnom alebo údajnom podvode, prípadne o podozrení na podvod, ktorý by mal vplyv na účtovnú jednotku (pozri odseky A15 – A17).</p> |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 240.20 | Ak sa osoby poverené spravovaním a riadením nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, audítor je povinný oboznámiť sa so spôsobom, akým osoby poverené spravovaním a riadením vykonávajú dohľad nad procesmi, ktoré manažment používa na identifikáciu rizík podvodu v účtovnej jednotke a ako reakciu na tieto riziká, ako aj dohľad nad internými kontrolami, ktoré manažment vytvoril na zníženie uvedených rizík (pozri odseky A19 – A21). |
| 240.21 | Ak sa na riadení účtovnej jednotky nepodieľajú všetky osoby poverené spravovaním, audítor musí získať od osôb poverených spravovaním informácie, aby zistil, či majú poznatky o nejakom skutočnom alebo údajnom podvode, prípadne o podozrení na podvod, ktorý by mohol ovplyvniť účtovnú jednotku. Tieto informácie sa získajú čiastočne na účely spätného potvrdenia informácii od manažmentu. |

Dopytovanie používa audítor spolu s ostatnými postupmi na posúdenie rizík s cieľom napomôcť pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti. Zameranie otázok má byť také, aby mohol byť pochopený každý z požadovaných aspektov uvedených v odsekoch 11 a 12 štandardu ISA 315 (uvedené v predchádzajúcom texte).

Väčšina požadovaných informácií sa zvyčajne získa od manažmentu a osôb zodpovedných za finančné vykazovanie. Informácie od iných osôb v účtovnej jednotke a zamestnancov s rôznymi úrovňami právomocí však môžu poskytnúť iný pohľad a dodatočné informácie, ktoré môžu byť užitočné pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti a inak by mohli byť prehliadnuté. Napríklad, diskusia s manažérom predaja môže odhaliť, že určité predajné transakcie (v závere daného obdobia) boli urýchlené a neboli zaznamenané v súlade s pravidlami pre vykazovanie výnosov.

Oblasti dopytovania sú uvedené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.4-1

| Rozhovor: | Dopytovanie sa týka ... |
|---|--|
| Osoby poverené spravovaním (OPS) <i>(ak sa nezúčastňujú na riadení účtovnej jednotky)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • prostredia, v ktorom sa zostavujú finančné výkazy, • dohľadu nad procesmi manažmentu, ktoré sa týkajú identifikácie a reakcie na riziká podvodu alebo omylu v účtovnej jednotke a nad internou kontrolou, ktorú zaviedol manažment na zníženie týchto rizík, • vedomostí o skutočných, predpokladaných alebo údajných podvodoch ovplyvňujúcich účtovnú jednotku, • zváženia účasti na stretnutí osôb poverených spravovaním a čítania zápisníc z ich predošlých stretnutí. |
| Manažment a osoby zodpovedné za finančné vykazovanie | <ul style="list-style-type: none"> • manažérskeho posúdenia rizík toho, že finančné výkazy môžu byť významne nesprávne v dôsledku podvodu alebo omylu vrátane charakteru, rozsahu a frekvencie takýchto posúdení zo strany manažmentu, • ak existuje, komunikácie manažmentu smerom k zamestnancom, sprostredkujúcej jeho názor na podnikateľské praktiky a etické správanie, • kultúry účtovnej jednotky (hodnoty a etika), • prevádzkového štýlu manažmentu, • motivačných plánov manažmentu, • potenciálu pre obchádzanie kontrol zo strany manažmentu, • vedomostí o podvode alebo podozrení z podvodu, • spôsobu prípravy odhadov, • zostavovania finančných výkazov a procesu ich posudzovania, • ak existuje, komunikácie manažmentu smerom k osobám povereným spravovaním. |
| Kľúčoví zamestnanci <i>(nákup, mzdy, účtovníctvo atď.)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • trendov v podnikaní a nezvyčajných udalostí, • iniciácie, spracovania alebo zaznamenávania zložitých alebo nezvyčajných transakcií, • rozsahu obchádzania kontrol zo strany manažmentu (napr. boli títo zamestnanci niekedy požiadaní o obídenie interných kontrol?), • vhodnosti/uplatnenia použitých účtovných zásad. |
| Personál oddelenia marketingu alebo predaja | <ul style="list-style-type: none"> • marketingových stratégií a trendov v predaji, • motivácie za výkony v predaji, • zmluvných vzťahov so zákazníkmi, • rozsahu obchádzania kontrol zo strany manažmentu (napr. boli títo zamestnanci niekedy požiadaní o obídenie interných kontrol alebo účtovných postupov pre vykázanie výnosov?). |

NA ZVÁŽENIE

Neobmedzujte svoje otázky (najmä pri malých auditoch) iba na vlastníka v pozícii manažéra a na účtovníka. Pýtajte sa aj ostatných zamestnancov (ak nejakí sú) v účtovnej jednotke (napr. manažér predaja, manažér výroby alebo iní zamestnanci) na trendy, nezvyčajné udalosti, hlavné podnikateľské riziká, fungovanie internej kontroly a všetky prípady obchádzania kontrol manažmentom.

Ak sa objaví podvod, na ktorom sa podieľajú predstavitelia vyššieho manažmentu alebo osoby poverené správaním, konzultujte to ihneď s partnerom zodpovedným za zákazku a zvažte využitie právneho poradenstva o ďalšom postupe. Informácie by sa tiež mali uchovávať ako dôverné, v dôslednom súlade s požiadavkami týkajúcimi sa súkromia a dôvernosti. Pre prípadné ďalšie dodatočné požiadavky si pozrite etický kódex.

8.5 Analytické postupy

Analytické postupy používané ako postupy na posúdenie rizík pomáhajú identifikovať záležitosti, ktoré majú vplyv na finančné výkazy a audit. K príkladom patria nezvyčajné transakcie alebo udalosti a hodnoty, ukazovatele a trendy.

Okrem toho, že sa používajú ako postup posúdenia rizík, analytické postupy sa môžu použiť aj ako dodatočné audítorské postupy pri:

- získavaní audítorských dôkazov o tvrdeniach na úrovni finančných výkazov. Toto by bol susbtantívny analytický postup a je opísaný podrobnejšie v zväzku 1, kapitole 10 tejto príručky; a
- výkone celkového posúdenia finančných výkazov alebo pri konci auditu.

Väčšina analytických postupov nie je veľmi podrobná alebo zložitá. Často sa pri nich používajú údaje, ktoré sú vysoko agregované, čo znamená, že výsledok môže poskytnúť iba všeobecnú úvodnú indikáciu toho, či môže existovať významná nesprávnosť.

Kroky obsiahnuté vo výkone analytických postupov sú uvedené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.5-1

| Čo robiť | Ako postupovať |
|--|--|
| Identifikovať vzťahy medzi údajmi | Vytvoriť hypotézy o možných vzťahoch medzi rôznymi typmi informácií, ktorých existencia by sa dala racionálne predpokladať. Ak je to možné, snažiť sa používať nezávislé (teda nie interné) zdroje informácií. Finančné a nefinančné informácie môžu zahŕňať: <ul style="list-style-type: none"> • finančné výkazy za porovnateľné predchádzajúce obdobia; • rozpočty, prognózy a extrapolácie z údajov za priebežné alebo ročné obdobia; a • informácie o odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, a súčasných ekonomických podmienkach. |
| Porovnať | Porovnať údaje podľa hypotézy so zaznamenanými hodnotami alebo ukazovateľmi odvodenými zo zaznamenaných hodnôt. |
| Zhodnotiť výsledky | Tam, kde sú zistené nezvyčajné alebo neočakávané vzťahy, zvážte potenciálne riziká významnej nesprávnosti. |

Výsledky týchto analytických postupov by mali byť zvažované spolu s ostatnými získanými informáciami, aby:

- umožnili identifikovať riziká významnej nesprávnosti tvrdení implicitne obsiahnutých vo významných položkách finančných výkazov; a
- napomáhali pri predbežnom výbere typu, načasovania a rozsahu dodatočných audítorských postupov.

Poznámka: Niektoré menšie účtovné jednotky nemusia byť schopné poskytnúť audítorovi na výkon analytických postupov aktuálne finančné informácie, ako sú finančné informácie za priebežné účtovné obdobie alebo za mesiac. V týchto prípadoch môžu byť niektoré informácie poskytnuté prostredníctvom dopytovania, ale dopytovanie na detailnejšie informácie môže byť realizované až vtedy, keď bude pripravený prvý návrh finančných výkazov účtovnej jednotky.

8.6 Pozorovanie a kontrola



Pozorovanie
a kontrola

Pozorovanie a kontrola

- dopĺňajú dopytovanie manažmentu a iných osôb; a
- poskytujú dodatočné informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí.

Postupy pozorovania a kontroly obyčajne zahŕňajú postup a aplikáciu, ako je to uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 8.6-1

| Postup | Príklady aplikácie |
|-------------|---|
| Pozorovanie | <p>Zvážte pozorovanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • toho, ako účtovná jednotka funguje a je organizovaná; • priestorov účtovnej jednotky a prevádzok; • prevádzkového štýlu manažmentu a postoja voči internej kontrole; • uplatnenia rôznych postupov internej kontroly; a • súladu s kľúčovými politikami. |
| Kontrola | <p>Zvážte kontrolu dokumentov, ako sú:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obchodné plány, stratégie a návrhy; • štúdie odvetvia a správy pre médiá o účtovnej jednotke; • významné zmluvy a nefinančné záväzky; • regulačné opatrenia a korešpondencia s regulačnými orgánmi; • korešpondencia s právnikmi, bankármi a inými zainteresovanými stranami; • účtovné zásady a záznamy; • manuály interných kontrol; • správy pripravené manažmentom (ako sú údaje o výkonnosti a priebežné finančné výkazy); a • ostatné správy, ako sú zápisnice zo stretnutí osôb poverených spravovaním a pod. |

8.7 Návrh a implementácia interných kontrol

Postupy na posúdenie rizík môžu zahŕňať aj postupy použité pri hodnotení návrhu a implementácie relevantných interných kontrol. Tieto postupy sú podrobne uvedené v zväzku 2, kapitole 11.

8.8 Iné zdroje informácií o rizikách

Na účely posúdenia rizík môžu byť použité aj iné postupy vykonané audítorom. Niektoré typické príklady sú uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Schéma 8.8-1

| Zdroj | Opis |
|---|--|
| Akceptovanie klienta alebo pokračovanie vo vzťahu s klientom | Relevantné informácie získané z vykonania úvodných postupov. |
| Predchádzajúca práca | Relevantné skúsenosti získané z predchádzajúcich zákaziek a iných typov zákaziek vykonaných pre účtovnú jednotku. Sem môžu patriť: <ul style="list-style-type: none"> • oblasti zvýšeného záujmu v predchádzajúcom audite; • nedostatky v internej kontrole; • zmeny organizačnej štruktúry, podnikateľských procesov a systémov internej kontroly; a • predošlé nesprávnosti a to, či boli včas opravené. |
| Externé informácie | <ul style="list-style-type: none"> • informácie od externých právnych zástupcov účtovnej jednotky alebo špecialistov na oceňovanie; • posúdenie správ pripravených bankami alebo ratingovými agentúrami; • informácie o odvetví a stave ekonomiky získané vyhľadávaním na internete, v obchodných a ekonomických časopisoch a v publikáciách venovaných regulácii a financiám. |
| Diskusie audítorského tímu | Výsledky tímových diskusií (s účasťou partnera) o náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky na významné nesprávnosti vrátane podvodu. |

9 Reakcia na posúdené riziká

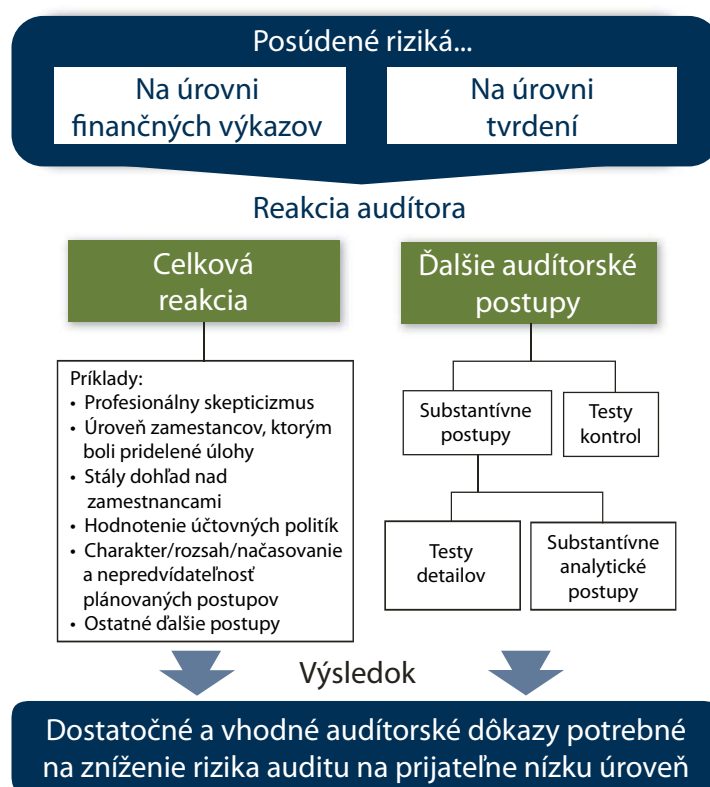
Obsah kapitoly

Navrhnutie a realizácia vhodných reakcií na posúdené riziká.

Relevantné štandardy ISA

240, 300, 330, 500

Schéma 9.0-1



Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

330.3 Cieľom audítora je získať dostatok vhodných audítorských dôkazov týkajúcich sa posudzovaných rizík významných nesprávností, a to voľbou a zrealizovaním vhodnej reakcie na tieto riziká.

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 300.9 | <p>Audítor vypracuje plán auditu, ktorý obsahuje opis:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu plánovaných postupov na posúdenie rizík, ako stanovuje ISA 315; (b) charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších naplánovaných audítorských postupov na úrovni tvrdení, ako stanovuje ISA 330; (c) ostatných naplánovaných audítorských postupov, ktoré treba vykonať tak, aby zákazka bola v súlade s ISA (pozri odsek A12). |
| 330.7 | <p>Pri vypracúvaní dodatočných audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, je audítor povinný:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zvážiť dôvody posúdenia rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre jednotlivé skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené v prílohe vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) pravdepodobnosti významných nesprávností z dôvodu konkrétnych charakteristických vlastností relevantnej skupiny transakcií, zostatkov účtov alebo informácií zverejnených v prílohe (teda inherentného rizika), a (ii) skutočnosti, či posúdenie rizík zohľadňuje relevantné kontroly (t. j. kontrolné riziko) a od audítora teda vyžaduje, aby získal audítorské dôkazy, ktoré mu umožnia zistiť, či kontroly fungujú účinne (t. j. audítor má v úmysle spoľahnúť sa na účinnosť fungovania kontrol pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu substantívnych postupov) (pozri odseky A9 – A18); (b) získať presvedčivejšie audítorské dôkazy kritickejším posúdením rizika audítorom (pozri odsek A19). |
| 500.6 | <p>Audítor vypracuje a vykoná audítorské postupy, ktoré budú za daných okolností vhodné na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov (pozri odseky A1 až A25).</p> |

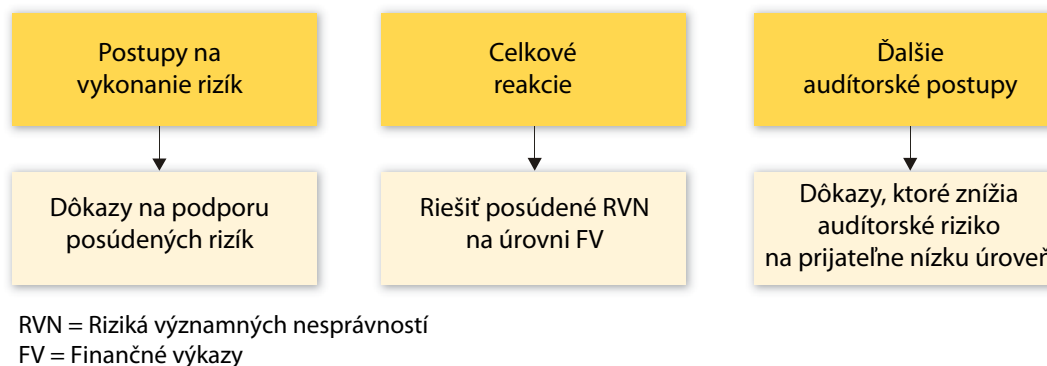
9.1 Prehľad

Postupy na posúdenie rizík (pozri zväzok 1, kapitolu 8 tejto príručky) sú navrhnuté tak, aby umožnili identifikovať riziká na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení pre významné kategórie transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení.

Ďalšie audítorské postupy (pozri zväzok 1, kapitolu 10 tejto príručky) sú vypracované ako reakcia na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Ich účelom je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na účely zníženia rizík na prijateľne nízku úroveň.

Tri hlavné kategórie audítorských postupov sú znázornené v nasledujúcej schéme:

Schéma 9.1-1



Posúdené riziká na úrovni finančných výkazov sú vo svojej podstate široko pôsobiace a vyžadujú si celkové reakcie auditu, ako sú určenie skúseností tých osôb, ktoré budú danou prácou poverené, požadovaná úroveň dohľadu a všetky požadované modifikácie charakteru a rozsahu naplánovaných audítorských postupov.

Posúdené riziká na úrovni tvrdení sa vzťahujú na konkrétne účtovné zostatky, kategórie transakcií a zverejnenia. Reakcia bude v podobe vykonania dodatočných audítorských postupov, akými sú testy detailov, testy kontrol a substantívne analytické postupy.

Výber dodatočných audítorských postupov bude ovplyvnený:

- výsledkami zistenými v rámci postupov na posúdenie rizík na úrovni tvrdení; a
- celkovou reakciou, ktorou audítor reaguje na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov.

9.2 Celkové reakcie na riziká na úrovni finančných výkazov

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 330.3 | Audítor zvolí a zrealizuje celkovú reakciu na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov (pozri odseky A1 – A3). |

Rizikami významných nesprávností na úrovni finančných výkazov sa rozumejú riziká, ktoré všeobecne ovplyvňujú finančné výkazy ako celok a môžu potenciálne ovplyvniť mnohé z tvrdení. V dôsledku toho môžu tieto riziká (ako je napr. vlašný postoj manažmentu ku kontrole) nepriamo prispievať k významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. Napríklad, nekompetentnosť účtovníka účtovnej jednotky môže viesť k vzniku mnohých príležitostí pre chyby alebo podvod v rámci viacerých účtovných zostatkov, kategórií transakcií alebo zverejnení týkajúcich sa finančných výkazov. Vzhľadom na to sa na riziká na úrovni finančných výkazov často nedá reagovať výkonom špecifických audítorských postupov, ale vyžaduje sa celková reakcia.

Štandardy ISA 240 a 300 uvádzajú niektoré možné celkové reakcie na identifikované riziká na úrovni finančných výkazov. Niektoré príklady sú uvedené v nasledujúcej schéme:

Schéma 9.2-1

| Možné celkové reakcie na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov | |
|---|---|
| Riadenie zákazky | <p>Zdôrazniť audítorskému tímu potrebu zachovať profesionálny skepticizmus.</p> <p>Prideliť prácu skúsenému personálu alebo osobám so špeciálnymi schopnosťami, ako sú špecialisti v oblasti forenzného vyšetrovania, oceňovania a IT.</p> <p>Zvýšiť mieru priebežného dohľadu nad personálom počas jeho výkonu práce.</p> |
| Pri výbere dodatočných audítorských postupov aplikovať faktor nepredvídateľnosti | <p>Pri výbere typu, načasovania a rozsahu dodatočných audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, aplikovať faktor nepredvídateľnosti. Toto je osobitne dôležité najmä v prípade zamerania sa na podvod, pretože jednotlivci v rámci účtovnej jednotky môžu byť oboznámení s audítorskými postupmi, ktoré sa bežne vykonávajú, a preto môžu byť schopní utajiť podvodné finančné vykazovanie.</p> <p>Nepredvídateľnosť môže byť dosiahnutá:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vykonaním substantívnych postupov aj na vybrané účtovné zostatky a tvrdenia, ktoré by inak neboli testované vzhľadom na ich významnosť alebo riziko; • úpravou termínov výkonu audítorských postupov tak, aby sa líšili od termínov, ktoré by sa za iných okolností predpokladali; • používaním rôznych metód výberu vzorky; a • vykonaním audítorských postupov na rôznych miestach súčasne, alebo na známych miestach vykonaním neohlásených audítorských postupov (ako napríklad v prípade inventarizácie). |
| Revidovať naplánované audítorské postupy | <p>Zmeniť typ, načasovanie alebo rozsah audítorských postupov. Napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vykonať substantívne postupy na konci obdobia namiesto ich vykonania k určitému dátumu v priebehu obdobia; • Vykonať fyzické pozorovanie alebo previerku určitého majetku; • Vykonať doplnujúce posúdenie skladových kariet zásob na účely identifikovania nezvyčajných položiek, neočakávaných hodnôt a ostatných položiek pre postupy, ktoré budú nasledovať; • Vykonať ďalšie práce na účely hodnotenia primeranosti odhadov manažmentu a výchoďových úsudkov a predpokladov; • Zvýšiť veľkosť vzorky alebo vykonať analytické postupy na detailnejšej úrovni; • Použiť počítačom podporované audítorské techniky (CAAT) na: <ul style="list-style-type: none"> – získanie rozsiahlejších dôkazov o údajoch obsiahnutých v súboroch významných účtov alebo elektronických transakcií, – vykonanie rozsiahlejšieho testovania súborov elektronických transakcií a účtov, – vybranie vzorky transakcií z kľúčových elektronických súborov, – vyselektovanie transakcií so špecifickými vlastnosťami, a – testovanie všetkých údajov namiesto vzorky; • V rámci externých potvrdení vyžadovať dodatočné informácie. Napríklad, v rámci potvrdenia pohľadávok by audítor mohol žiadať o potvrdenie detailov zmluvy o predaji vrátane dátumu, práv na vrátenie tovaru a dodacích podmienok; a • Modifikovať typ a rozsah audítorských postupov tak, aby sa získali substantívnejšie audítorské dôkazy. |

| Možné celkové reakcie na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov | |
|--|---|
| Zmeny prístupu auditu | <p>Zvážiť skutočnosti, ktoré sú výsledkom oboznámenia sa s kontrolným prostredím.</p> <p>Ak je kontrolné prostredie funkčné, audítor môže viac dôverovať internej kontrole a spoľahlivosti audítorských dôkazov vytvorených interne v rámci účtovnej jednotky. Ak je kontrolné prostredie funkčné, môže to znamenať:</p> <ul style="list-style-type: none"> • viac práce vykonanej v priebehu obdobia, a nie na jeho záver; a • prístup, ktorý využíva testy kontrol, ako aj substantívne postupy (kombinovaný prístup). <p>Ak nie je kontrolné prostredie funkčné, môže by výsledkom:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vykonávanie viac audítorských postupov ku koncu obdobia, a nie v jeho priebehu; • získavanie väčšej časti audítorských dôkazov zo substantívnych postupov; a • zvýšenie počtu priestorov, ktoré majú byť zahrnuté do rozsahu auditu. |
| Posúdiť používané audítorské postupy | <p>Zhodnotiť, či výber a použitie účtovných zásad účtovnou jednotkou, osobitne tých, ktoré sa týkajú subjektívneho oceňovania a komplexných transakcií, môže viesť k predpokladu existencie podvodného finančného vykazovania, ktoré je výsledkom snahy manažmentu ovplyvniť výsledok hospodárenia.</p> |

NA ZVÁŽENIE

Načasovanie

Celkové reakcie sa môžu vypracovať v štádiu plánovania a potom začleniť do celkovej stratégie auditu. Pri nových zákazkách sa celkové reakcie dajú predbežne vypracovať počas plánovania a potvrdiť alebo zmeniť na základe výsledkov posúdenia rizík.

Dokumentácia

Stanovenie celkovej reakcie a stratégie auditu v menšej účtovnej jednotke nemusí byť zložité alebo časovo náročné. V niektorých prípadoch by oba kroky mohli byť realizované prípravou stručného záznamu na konci predchádzajúceho auditu (za predpokladu, že bude obsahovať všetky požadované náležitosti), ktorý by sa aktualizoval neskôr na základe diskusií s manažmentom.

Obchádzanie kontrol zo strany manažmentu

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 240.26 | <p>Pri identifikácii a posudzovaní rizík významných nesprávností spôsobených podvodom musí audítor vyhodnotiť na základe predpokladu existencie rizík podvodu v súvislosti s vykazovaním výnosov, ktoré typy výnosov, výnosových transakcií alebo tvrdení vedú k vzniku takýchto rizík. V odseku 47 je špecifikovaná dokumentácia, ktorá sa požaduje, keď audítor dospeje k záveru, že tento predpoklad za okolností zákazky neplatí a vykazovanie výnosov neoznačil za riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom (pozri odseky A28 – A30).</p> |
| 240.32 | <p>Audítor je povinný, bez ohľadu na to, ako posúdi riziká obchádzania kontrol manažmentom, navrhnúť a vykonať audítorské postupy, ktorých pomocou:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) otestuje vhodnosť účtovných zápisov v hlavnej knihe a iných úprav vykonaných pri zostavovaní účtovných výkazov. Pri návrhu a vykonávaní audítorských postupov na vykonanie takýchto testov je audítor povinný: <ul style="list-style-type: none"> (i) získať informácie od osôb, ktoré sa zúčastňujú na procese finančného vykazovania, o nevhodnej alebo neobvyklej aktivite týkajúcej sa spracovania účtovných zápisov a iných úprav, (ii) vybrať účtovné zápisy a iné úpravy urobené na konci vykazovaného obdobia, (iii) zvážiť potrebu otestovania účtovných zápisov a iných úprav za celé obdobie (pozri odseky A41 – A44); (b) preverí, či sú účtovné odhady neobjektívne a vyhodnotí, či okolnosti, ktoré vedú k prípadnej neobjektívnosti, predstavujú riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom. Pri vykonávaní tejto previerky je audítor povinný: <ul style="list-style-type: none"> (i) vyhodnotiť, či úsudky a rozhodnutia, ktoré manažment urobil pri vypracovaní účtovných odhadov obsiahnutých vo finančných výkazoch, aj vtedy, ak sú jednotlivito primerané, naznačujú možnosť neobjektívnosti manažmentu, čo môže predstavovať riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom. Ak áno, audítor je povinný prehodnotiť účtovné odhady ako celok, (ii) retrospektívne preveriť úsudky a predpoklady manažmentu týkajúce sa významných účtovných odhadov, ktoré sa premietli do finančných výkazov predchádzajúceho roka (pozri odseky A45 – A47); (c) v prípade významných transakcií, ktoré sa vymykajú z bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, prípadne sa inak javia byť neobvyklé vzhľadom na poznatky, ktoré má audítor o účtovnej jednotke a jej prostredí, ako aj vzhľadom na iné informácie získané počas auditu, audítor je povinný vyhodnotiť, či podnikateľské zdôvodnenie transakcií (prípadne jeho neexistencia) naznačuje, že transakcie boli zrealizované s cieľom falošného finančného vykazovania alebo na zamaskovanie sprenevery majetku (pozri odsek A48). |
| 240.33 | <p>Audítor je povinný určiť, či na to, aby reagoval na identifikované riziko obchádzania kontrol manažmentom, potrebuje vykonať ďalšie audítorské postupy popri tých, ktoré už boli konkrétne uvedené (t. j. ak existujú konkrétne prídavné riziká obchádzania kontrol manažmentom, ktoré nie sú obsiahnuté v postupoch vykonaných na splnenie požiadaviek odseku 32).</p> |

Prepokladá sa, že obchádzanie kontrol zo strany manažmentu a podvodné vykazovanie výnosov sú významné riziká (pozri zväzok 2, kapitola 10 tejto príručky) a tak sa im treba aj venovať. Existujú preto určité auditorské postupy, ktoré sa majú vykonávať v rámci každého auditu. Tieto postupy sú uvedené vo výňatkoch zo štandardov ISA uvedených v predchádzajúcom texte. Niektoré doplňujúce komentáre sú obsiahnuté v nasledujúcej schéme.

Schéma 9.2-2

| Postupy zamerané na obchádzanie kontrol zo strany manažmentu | |
|--|--|
| Účtovné zápisy | <p>Identifikovať, uskutočniť výber a testovať účtovné zápisy a iné úpravy na základe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poznania procesu finančného vykazovania účtovnej jednotky a mechanizmu uplatnenia internej kontroly; a • zváženia: <ul style="list-style-type: none"> – charakteristík podvodných účtovných zápisov alebo iných úprav, – výskytu rizikových faktorov podvodu vo väzbe na jednotlivé typy účtovných zápisov a iných úprav, a – informácií od jednotlivcov zúčastnených v procese finančného vykazovania o neprimeranej alebo nezvyčajnej aktivite. |
| Odhady | <p>Posúdiť odhady súvisiace so špecifickými transakciami a zostatkami, aby sa identifikovala možná zaujatosť zo strany manažmentu. K dodatočným postupom by mali patriť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • celková revízia odhadov; • retrospektívne posúdenie úsudkov a predpokladov manažmentu súvisiacich s významnými účtovnými odhadmi vykonanými v predošlom období; a • určenie toho, či kumulatívny efekt možno považovať za významnú nesprávnosť vo finančných výkazoch. |
| Významné transakcie | <p>Oboznámiť sa s komerčnou podstatou významných transakcií, ktoré nie sú obvyklé, alebo sa odchyľujú od normálnej podnikateľskej činnosti. Sem patrí aj hodnotenie toho, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> • manažment kladie väčší dôraz na potrebu konkrétneho účtovného zobrazenia než na ekonomickú podstatu danej transakcie; • zmluvné vzťahy týkajúce sa uvedených transakcií sú príliš zložité; • manažment diskutoval o charaktere a zaúčtovaní týchto transakcií s osobami poverenými spravovaním; • transakcie zahŕňajú predtým neidentifikované spriaznené osoby, alebo osoby, ktoré nemajú záujem alebo finančnú silu zúčastniť sa na transakcii bez podpory tej účtovnej jednotky, ktorá je predmetom auditu; • transakcie, ktoré zahŕňajú spriaznené osoby, vrátane subjektov špeciálneho určenia, ktoré neboli zahrnuté do konsolidácie, boli riadne posúdené a schválené osobami poverenými spravovaním; a • existuje adekvátna dokumentácia. |
| Vykazovanie výnosov | <p>Vykonať substantívne analytické postupy. Zvážiť použitie počítačom podporovaných auditorských techník na účel identifikácie nezvyčajných alebo neočakávaných vzťahov alebo transakcií týkajúcich sa výnosov.</p> <p>Dať si od zákazníkov potvrdiť relevantné zmluvné podmienky (podmienky prevzatia, dodacie a platobné podmienky) a neexistenciu vedľajších dohôd (právo na vrátenie výrobku, garantované množstvá opätovného predaja a pod.).</p> |

9.3 Reakcia na posúdené riziká na úrovni tvrdení

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 330.6 | Audítor zvolí a vykoná ďalšie audítorské postupy, ktorých charakter, časová postupnosť a rozsah vychádza z posúdenia rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú na ne (pozri odseky A4 – A8). |

Posúdenie identifikovaných rizík na úrovni tvrdení zo strany audítora poskytuje východisko pre:

- voľbu primeraného audítorského prístupu; a
- návrh a výkon dodatočných audítorských postupov (pozri zväzok 1, kapitolu 10 pre podrobný opis dodatočných audítorských postupov).

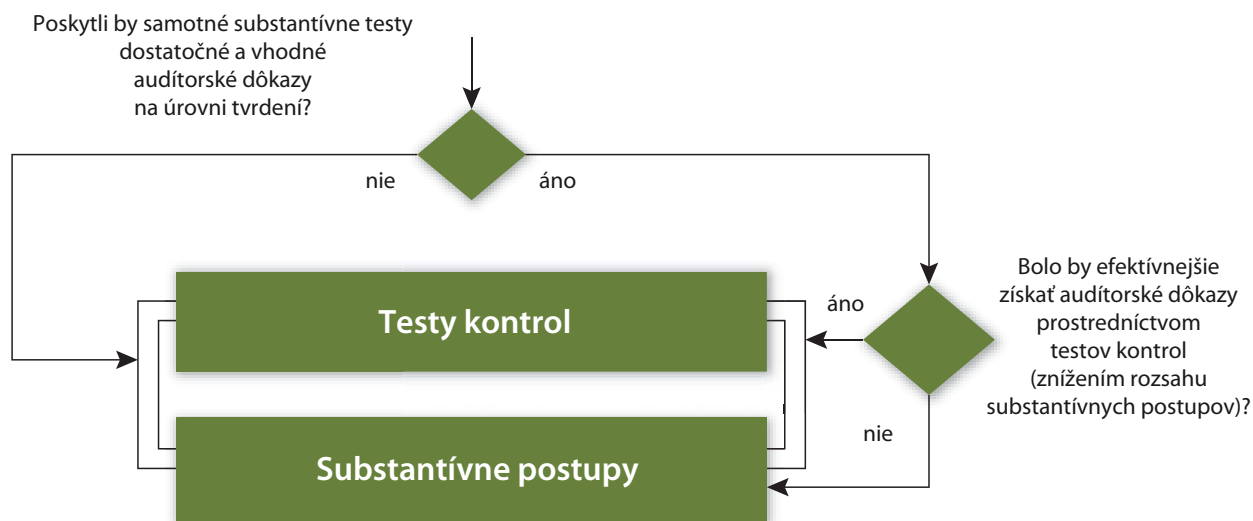
Primeraný audítorský prístup

Audítorský prístup k výberu a uplatňovaniu dodatočných audítorských postupov má vychádzať z posúdenia identifikovaných rizík na úrovni finančných výkazov, ako aj na úrovni tvrdení.

Vzhľadom na to, že posúdené riziká sa budú líšiť v rámci významných kategórií transakcií, zostatkov účtov a zverejnení, budú sa líšiť aj najefektívnejšie prístupy auditu. Napríklad, môže byť vhodné testovať kontroly zamerané na úplnosť predaja a pre ostatné tvrdenia použiť substantívne postupy. Pri záväzkoch z obchodného styku je možné aplikovať substantívny prístup pre všetky tvrdenia. Kľúčom je zvoliť také audítorské postupy, ktoré vhodne reagujú na identifikované riziká.

Nasledujúca schéma uvádza niektoré z úvah pri voľbe vhodných audítorských prístupov pre účtovné zostatky alebo kategórie transakcií.

Schéma 9.3-1



Poznámka: V menších účtovných jednotkách nemusia spoľahlivé kontrolné aktivity vôbec existovať, alebo môžu byť veľmi limitované. V takých prípadoch bude primárne substantívny prístup jedinou alternatívou.

Výber a uplatňovanie dodatočných audítorských postupov

Typ, načasovanie a rozsah dodatočných audítorských postupov vychádza z posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a reaguje na ne. Tým sa zabezpečuje jednoznačné prepojenie medzi dodatočnými audítorskými postupmi audítora a posúdením rizík.

Prvým krokom je posúdenie dosiaľ získaných informácií, čo bude tvoriť základ pre voľbu dodatočných audítorských postupov. Sem patrí :

- typ a zdôvodnenie posúdených rizík (ako sú napr. riziká podnikania a riziká podvodu) na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení;
- účtovné zostatky, kategórie transakcií a zverejnenia, ktoré sú z pohľadu finančných výkazov významné;
- (prípadná) potreba vykonať testy kontrol. Tá môže nastať v prípade, ak substantívne postupy nedokázali poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení;
- oboznámenie sa s kontrolným prostredím a kontrolnými aktivitami zo strany audítora. Ide najmä o to, či boli identifikované nejaké relevantné interné kontroly, ktoré, ak by boli testované, by poskytli účinnú reakciu na posúdené riziká významnej nesprávnosti v prípade konkrétneho tvrdenia; a
- charakter a rozsah špecifických audítorských postupov, ktoré môžu byť požadované jednotlivými štandardmi ISA, alebo miestnymi pravidlami a predpismi.

Na základe uvedených informácií dokáže audítor zvoliť typ a rozsah vykonávaných postupov. Niektoré skutočnosti, ktoré sa v rámci výberu zvažujú, sú uvedené v ďalšom texte.

Schéma 9.3-2

| Zväžiť | Vplyv na výber audítorského postupu |
|---|--|
| Typ tvrdenia, ktorému sa venuje pozornosť | <p>Ktorý audítorský postup je vzhľadom na dané tvrdenie najvhodnejší?</p> <p>Zväžiť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Účinnosť Dôkazy o úplnosti predaja sa dajú najlepšie získať prostredníctvom testovania kontrol, kým dôkazy na podporu ocenenia zásob sa budú pravdepodobne získavať pomocou substantívnych postupov; a • Spôľahlivosť získaných dôkazov Poskytnutie spoľahlivejších dôkazov pre dané tvrdenie. Potvrdenie pohľadávok môže na účely určenia existencie poskytnúť lepšie dôkazy ako jednoduché preverovanie faktúr alebo výkon niektorých analytických postupov. |
| Zdôvodnenie posúdených rizík | <p>Aké sú základné dôvody posúdenia rizík?</p> <p>Sem patrí zváženie charakteristík oblastí finančných výkazov, identifikované a posúdené prirodzené riziká a relevantné interné kontroly. Ak sa posúdené riziko v kontexte navrhnutých a implementovaných relevantných interných kontrol javí ako nízke, môže sa uvažovať o testoch kontrol na účely potvrdenia posúdených rizík a možno aj na zníženie rozsahu substantívnych postupov, ktoré by sa inak vyžadovali.</p> |

| Zvážiť | Vplyv na výber audítorského postupu |
|--|---|
| Posúdenú úroveň rizík | Vyžadujú sa pre niektoré z posúdených rizík spoľahlivejšie a relevantnejšie audítorské dôkazy? Je možné, že na účely poskytnutia potrebného uistenia treba rozšíriť rozsah existujúcich postupov, alebo je potrebné skombinovať nejaké iné typy audítorských postupov. Napríklad, pre potvrdenie existencie položky zásob vysokej hodnoty by sa nad rámec dokladovej inventúry malo vyžadovať aj vykonanie fyzickej inventúry. |
| Zdroje použitých informácií | Spoliehajú sa audítorské postupy na nefinančné informácie vytvorené informačným systémom účtovnej jednotky? Ak áno, mali by byť získané dôkazy o ich správnosti a úplnosti. Napríklad, vo výškovej budove sa môže súčin počtu jednotiek na prenájímanie a výšky mesačného nájomného porovnať s celkovými výnosmi. V takomto prípade by bolo dôležité uistiť sa, že počet jednotiek na prenájímanie je skutočný a že výška nájomného zodpovedá podpísaným nájomným zmluvám. |
| Potenciál pre dvojúčelové testy | Dosiahla by sa úspora, ak by sa vykonal test kontrol súbežne s testom detailov tej istej transakcie? Napríklad, ak je faktúra preverovaná z pohľadu toho, či bola schválená (testy kontrol), mohla by sa v rovnakom čase preverovať opodstatnenosť iných aspektov danej transakcie (testy detailov). |

Použitie tvrdení pri výbere súboru údajov na testovanie

Pri voľbe postupu má audítor pozorne zvážiť charakter tvrdenia, pre ktoré sa má získať dôkaz. Ten určí druh dôkazu, ktorý sa má preveriť, typ postupu a súbor údajov, z ktorého sa má vybrať vzorka.

Napríklad, dôkazy pre tvrdenie týkajúce sa **existencie** by sa získali výberom položiek, ktoré sú už obsiahnuté v sumách finančných výkazov. Výber zostatkov pohľadávok, pre ktoré sa má vykonať potvrdenie, má viesť k dôkazu o tom, či dané zostatky pohľadávok existujú. Výber položiek, ktoré sú už obsiahnuté v sumách finančných výkazov, by však už neposkytol žiadne dôkazy pre tvrdenie týkajúce sa úplnosti.

Pre **úplnosť** sa vyberajú položky z tých dôkazov, ktoré naznačujú, že daná položka by mala byť obsiahnutá v príslušných sumách finančných výkazov. Aby sa dalo určiť, či sú predaje úplné (to znamená, že neexistujú nezaznamenané predaje), vyberú sa prepravné listy, ktoré sa následne spárujú s faktúrami, čím sa (za predpokladu úplnosti prepravných listov) dosiahnu dôkazy o vynechaných predajoch.

Načasovanie postupov

Načasovaním sa chápe to, kedy sa vykonávajú audítorské postupy, alebo na ktoré obdobie alebo na ktorý dátum sa vzťahuje audítorský dôkaz.

Pred koncom alebo na konci obdobia?

Vo väčšine prípadov (najmä pri malých účtovných jednotkách) sa audítorské postupy vykonávajú na konci obdobia a neskôr. Okrem toho, čím vyššie sú riziká významnej nesprávnosti, tým pravdepodobnejšie je, že substantívne postupy sa vykonajú bližšie k záveru účtovného obdobia alebo po jeho ukončení.

V niektorých situáciách môžu z realizácie audítorských postupov pred koncom účtovného obdobia plynúť výhody, napríklad:

- napomáha sa pri identifikácii významných problematických otázok v ranom štádiu. Tým sa vytvára časový priestor na ich riešenie a na uplatnenie dodatočných audítorských postupov;
- dosiahne sa vyváženejšia pracovná vyťaženosť audítorskej firmy presunutím niektorých postupov z rušnej sezóny na obdobie, keď je viac času;
- dosiahne sa vyváženejšia pracovná vyťaženosť klienta redukovaním času požadovaného po konci obdobia na zodpovedanie dopytov v rámci auditu a poskytnutie požadovaných dôkazov a prehľadov; a
- postupy sa tak môžu vykonať v neohlásených alebo nepredvídateľných termínoch.

Nasledujúca schéma uvádza faktory, ktoré sa majú brať do úvahy pri určovaní toho, či treba vykonať postupy k nejakému dátumu pred koncom obdobia.

Schéma 9.3-3

| Faktory, ktoré sa majú brať do úvahy | |
|--|--|
| Audítorské postupy vykonané pred koncom obdobia | Akú úroveň má celkové kontrolné prostredie? Vykonávať inventarizáciu pred koncom obdobia a potom aktualizovať údaje (prírastky a úbytky) pravdepodobne nebude postačujúce, ak je kontrolné prostredie slabé. |
| | Aká je úroveň špecifických kontrol posudzovaných účtovných zostatkov alebo kategórií transakcií? |
| | Sú k dispozícii požadované dôkazy, aby sa mohol vykonať test? Elektronické súbory môžu byť následne prepísané, alebo postupy, ktoré sa majú pozorovať, sa môžu objaviť iba v určitých termínoch. |
| | Mohol by postup vykonaný pred koncom obdobia byť dostatočný s ohľadom na typ a podstatu príslušného rizika? |
| | Zaoberal by sa postup v priebežnom čase obdobia alebo dátumom, na ktorý sa vzťahuje audítorský dôkaz? |
| | Koľko dodatočných dôkazov bude potrebných na pokrytie zostávajúceho obdobia medzi dátumom postupu a koncom obdobia? |

Zväzok 1, kapitola 10.5 poskytuje ďalšie informácie k načasovaniu testov kontrol.

Po konci obdobia

Určité audítorské postupy sa môžu vykonať iba na konci alebo po konci obdobia. K nim môžu patriť postupy, pri ktorých dochádza k časovému priradeniu (tam, kde je spoliehanie sa na internú kontrolu minimálne), úpravy na konci obdobia a následné udalosti.

10 Ďalšie audítorské postupy

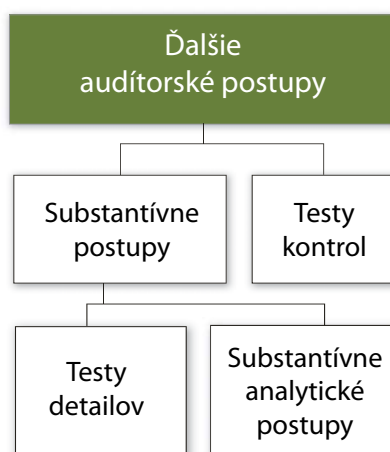
Obsah kapitoly

Charakteristika a použitie ďalších audítorských postupov.

Relevantné štandardy ISA

330, 505, 520

Schéma 10.0-1



Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

| | |
|-------|--|
| 330.4 | Na účely štandardu ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam: (a) Substantívny postup – audítorský postup vypracovaný na odhalenie významných nesprávností na úrovni tvrdení. Substantívne postupy zahŕňajú: (i) testy detailov (skupín transakcií, zostatkov účtov a informácií zverejnených v prílohe), (ii) substantívne analytické postupy. (b) Testovanie kontrol – audítorský postup vypracovaný na vyhodnotenie účinnosti fungovania kontrol pri prevencii alebo zisťovaní a oprave významných nesprávností na úrovni tvrdení. |
|-------|--|

10.1 Prehľad

Táto kapitola sa venuje charakteristikám a použitiu ďalších audítorských postupov zvolených ako reakcia na posúdené riziká na úrovni tvrdení.

Substantívne postupy

Audítor vykonáva substantívne postupy na:

- získanie dôkazov k podstatným tvrdeniam (Ú, E, S, O), ktoré sú obsiahnuté v účtovných zostatkoch, a ku kategóriám východiskových transakcií; a
- odhalenie významných nesprávností.

Typické substantívne postupy zahŕňajú výber účtovného zostatku alebo reprezentatívnej vzorky transakcií na:

- prepočítanie zaznamenaných súm na zistenie správnosti;
- potvrdenie existencie zostatkov (pohľadávky, bankové účty, investície a pod.);
- zabezpečenie toho, že transakcie sú zaznamenané v správnom období (testy časového priradenia);
- porovnanie hodnôt medzi obdobiami alebo s predpokladmi (analytické postupy);
- preverenie podpornej dokumentácie (ako sú faktúry alebo kúpno-predajné zmluvy);
- pozorovanie fyzickej existencie zaúčtovaných aktív (inventúra); a
- posúdenie adekvátnosti opravných položiek (sporné účty a zastarané zásoby).

Testy kontrol

Audítor vykonáva testy kontrol na získanie dôkazov o efektívnom fungovaní postupov internej kontroly, ktoré:

- sa zaoberajú konkrétnymi tvrdeniami, pri ktorých je v pláne spoliehanie sa na kontroly; a
- predchádzajú vzniku významných chýb alebo podvodu, alebo ich odhaľujú/naprávajú.

Typické testovanie kontrol zahŕňa výber reprezentatívnej vzorky transakcií alebo podpornej dokumentácie na:

- pozorovanie priebehu určitého postupu internej kontroly;
- preverenie dôkazov o tom, že postup kontroly bol vykonaný;
- vyžiadanie informácií o tom, ako a kedy bol postup vykonaný; a
- opätovné vykonanie postupu kontroly (napr. tam, kde informačný systém využíva počítače).

Dôkazy kontrolných operácií sa môžu získavať aj pomocou počítačom podporovaných audítorských techník (CAAT).

10.2 Substantívne postupy

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 330.18 | Bez ohľadu na posúdené riziká významných nesprávností audítor vypracuje a vykoná substantívne postupy pre každú významnú skupinu transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené v prílohe (pozri odseky A42 – A47). |
| 330.19 | Audítor zváži, či postupy externého potvrdzovania treba vykonať ako substantívne audítorské postupy (pozri odseky A48 – A51). |
| 330.20 | Medzi substantívne postupy audítora patria tieto audítorské postupy súvisiace s procesom zostavenia účtovnej závierky: <ul style="list-style-type: none"> (a) odsúhlasenie finančných výkazov s účtovnými záznamami, na základe ktorých boli zostavené; a (b) preskúmanie významných účtovných zápisov a iných úprav urobených pri zostavovaní účtovných výkazov (pozri odsek A52). |
| 330.21 | Keď audítor určil, že posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je významné, je povinný vykonať substantívne postupy, ktoré reagujú špeciálne na toto riziko. Keď postoj k významnému riziku pozostáva iba zo substantívnych postupov, tieto postupy musia zahŕňať testy podrobností (pozri odsek A53). |
| 330.22 | Keď sa substantívne postupy vykonávajú v priebehu účtovného obdobia, audítor pokryje zostávajúce obdobie vykonaním: <ul style="list-style-type: none"> (a) substantívnych postupov skombinovaných s testmi kontrol za prechodné obdobie; prípadne (b) iba ďalších substantívnych postupov, ak audítor určí, že ich vykonanie je postačujúce, ktoré poskytnú primeraný základ na rozšírenie záverov audítora z priebežného obdobia na koniec účtovného obdobia (pozri odseky A54 – A57). |
| 330.23 | Ak sa v priebehu účtovného obdobia zistia nesprávnosti, ktoré audítor pri posudzovaní rizík významných nesprávností neočakával, audítor vyhodnotí, či treba modifikovať súvisiace posúdenie rizík a plánovaný charakter, časový rozvrh alebo rozsah substantívnych postupov pokrývajúcich zostávajúce obdobie (pozri odsek A58). |

Audítor volí substantívne postupy tak, aby sa dosiahlo odhalenie významných nesprávností na úrovni tvrdení. Ako uvádzame ďalej, existujú dva typy substantívnych postupov.

Schéma 10.2-1

| Postup | Opis |
|--|--|
| Testy detailov | Postupy navrhnuté tak, aby sa získali dôkazy, ktoré budú zdôvodňovať sumy vo finančných výkazoch. Používajú sa pri získavaní audítorských dôkazov k tvrdeniam, ako sú existencia, správnosť a ocenenie. |
| Substantívne analytické postupy | Postupy navrhnuté tak, aby sa zdôvodnili sumy vo finančných výkazoch použitím predvídateľných vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Väčšinou sa aplikujú na väčšie objemy transakcií, ktoré sa postupom času dajú predvídať. |

Testy detailov

Pri voľbe substantívnych postupov, ktoré sú reakciou na posúdené riziká, by mal audítor zvážiť viaceré okolnosti, ako je to uvedené ďalej.

Schéma 10.2-2

| Oblasť | Opis |
|---|---|
| Každý významný účtovný zostatok, kategória transakcií alebo zverejnenie | Vyžaduje sa bez ohľadu na posúdené riziká významnej nesprávnosti. |
| Požadované audítorské postupy | Sem patria všetky konkrétne postupy potrebné na dosiahnutie súladu s medzinárodnými audítorskými štandardmi a všetkými miestnymi požiadavkami. Prehľad niektorých takých postupov je obsiahnutý v zväzku 1, kapitolách 11 až 15. Medzi požadované postupy patria: <ul style="list-style-type: none"> • preverenie významných účtovných zápisov a iných úprav vykonaných počas zostavovania finančných výkazov; • venovanie pozornosti obchádzaniu kontrol zo strany manažmentu (pozri zväzok 1, kapitoly 9.2); a • odsúhlasenie finančných výkazov s východiskovými účtovnými záznamami. |
| Potreba postupov na získanie externých potvrdení | Zváženie potreby získania externých potvrdení na účely posúdenia tvrdení o účtovných zostatkoch a ich zložiek (zostatky bankových účtov, investícií, pohľadávok a pod.) alebo iných záležitostí, ako sú: <ul style="list-style-type: none"> • podmienky dohôd a zmlúv; • transakcie medzi účtovnou jednotkou a ostatnými stranami; a • dôkazy o absencii určitých podmienok (ako napríklad, že v prípade zmluvy o predaji neexistuje žiadna „vedľajšia dohoda“). Pozri tiež diskusiu o externých potvrdeniach uvedenú ďalej. |
| Významné riziká | Voľba a vykonanie substantívnych postupov (testy detailov), ktoré budú konkrétne reagovať na identifikované riziká a poskytovať vysokú úroveň požadovaného audítorského uistenia. |
| Časový rozvrh | Ak sú postupy vykonávané pred koncom obdobia, musí byť zostávajúce obdobie predmetom substantívnych postupov kombinovaných s testmi kontrol alebo dodatočných substantívnych postupov, ktoré poskytujú primeraný základ na to, aby bolo možné audítorské závery k dátumu pred koncom obdobia rozšíriť aj na koniec obdobia. Ak sú k dátumu pred koncom obdobia identifikované neočakávané nesprávnosti, musí sa zvážiť modifikácia plánovaných postupov, ktoré ešte zostáva vykonať. |

Pri určovaní toho, ktoré substantívne postupy zohľadňujú posúdené riziká v najväčšej miere, môže audítor vykonať:

- iba testy detailov; alebo
- tam, kde nie je významné riziko významnej nesprávnosti, iba substantívne analytické postupy; alebo
- kombináciu testov detailov a substantívnych analytických postupov.

V prípade, že sú vykonávané substantívne analytické postupy, má audítor stanoviť spoľahlivosť údajov, z ktorých vychádza pri odhade zaznamenaných hodnôt a ukazovateľov (ako napr. nefinančné údaje).

Vykonávanie substantívnych postupov k dátumu pred koncom obdobia

Keď sa substantívne postupy vykonávajú k dátumu pred koncom obdobia, mal by audítor na pokrytie zostávajúceho obdobia vykonať dodatočné substantívne postupy alebo substantívne postupy kombinované s testmi kontrol. Tým sa vytvára racionálne podložený priestor pre rozšírenie audítorských záverov k dátumu pred koncom obdobia na koniec obdobia a znižuje sa riziko, že nesprávnosti existujúce na konci obdobia nebudú odhalené. Ak však substantívne postupy sami osebe nestačia, mali by sa vykonať aj testy relevantných kontrol.

Postupy zamerané na čas medzi dátumom pred koncom obdobia a koncom obdobia

Pri vypracúvaní substantívnych postupov alebo substantívnych postupov v kombinácii s testmi kontrol pre obdobie medzi dátumom pred koncom obdobia a dátumom na konci obdobia zväžte nasledujúce:

- Porovnanie informácií na konci obdobia s porovnateľnými informáciami k dátumu pred koncom obdobia;
- Identifikovanie hodnôt, ktoré sa zdajú nezvyčajné. Tieto hodnoty by mali byť preverené prostredníctvom dodatočných substantívnych analytických postupov alebo testmi detailov v zvyšnom čase do konca obdobia;
- Pri plánovaní substantívnych analytických postupov zväžte, či sa dajú koncoročné zostatky konkrétnych kategórií transakcií alebo účtovné zostatky primerane predvídať z hľadiska ich sumy, relatívnej významnosti a zloženia; a
- Zväžte postupy účtovnej jednotky pri analýze a úprave kategórií transakcií alebo účtovných zostatkov k dátumom pred koncom obdobia a pri stanovovaní postupu účtovania do správneho účtovného obdobia.

Použitie substantívnych postupov vykonaných v predchádzajúcich obdobiach

Použitie audítorských dôkazov získaných zo substantívnych postupov vykonaných v predchádzajúcich obdobiach môže byť užitočné pri plánovaní auditu, ale (ak nie sú naďalej relevantné aj v bežnom období, ako napr. obstarávacie náklady dlhodobého majetku alebo podrobné informácie zo zmlúv) z pohľadu súčasného obdobia poskytujú zvyčajne slabé alebo neposkytujú žiadne audítorské dôkazy.

10.3 Externé potvrdenia

| Odsek # | Cieľ štandardu ISA |
|---------|--|
| 505.5 | Keď audítor používa postupy externého potvrdzovania, jeho cieľom je zvoliť a vykonať postupy na získanie relevantných a spoľahlivých audítorských dôkazov. |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 505.7 | <p>Ked' audítor používa postupy externého potvrdzovania, musí mať pod kontrolou žiadosti o externé potvrdenia, čo zahŕňa:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozhodnutie o tom, ktoré informácie treba potvrdiť alebo požadovať (pozri odsek A1), (b) výber vhodnej potvrdzujúcej strany (pozri odsek A2), (c) vypracovanie žiadostí o potvrdenie vrátane overenia toho, či je na žiadostiach uvedená správna adresa a či žiadosť obsahuje informácie potrebné na zaslanie odpovede priamo audítorovi (pozri odseky A3 – A6), (d) zaslanie žiadostí potvrdzujúcej strane vrátane ďalšieho zaslania žiadostí, ak je to vhodné (pozri odsek A7). |
| 505.8 | <p>Ak manažment odmietne povoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie, audítor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zistí dôvody, pre ktoré manažment túto požiadavku zamietol, a získa audítorské dôkazy o právoplatnosti a primeranosti týchto dôvodov (pozri odsek A8); (b) vyhodnotí dôsledky odmietnutia zo strany manažmentu na jeho posúdenie relevantných rizík významných nesprávností vrátane rizika podvodu a na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ostatných audítorských postupov (pozri odsek A9); (c) vykoná alternatívne audítorské postupy navrhnuté s cieľom získať relevantné audítorské dôkazy (pozri odsek A10). |
| 505.9 | <p>Ked' audítor dospeje k záveru, že rozhodnutie manažmentu nepovoliť audítorovi zaslať žiadosť o potvrdenie je neopodstatnené, alebo keď audítor nedokáže z alternatívnych audítorských postupov získať relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy, audítor je podľa ISA 260 povinný informovať osoby poverené spravovaním. Audítor v súlade s ISA 705 určí dôsledky na audit a na stanovisko audítora.</p> |
| 505.10 | <p>Ked' audítor zistí faktory spochybňujúce spoľahlivosť odpovede na žiadosť o potvrdenie, je povinný získať ďalšie audítorské dôkazy, aby tieto pochybnosti vyriešil (pozri odseky A11 – A16).</p> |
| 505.11 | <p>Ked' audítor zistí, že odpoveď na žiadosť o potvrdenie nie je spoľahlivá, vyhodnotí dôsledky na posúdenie relevantných rizík významných nesprávností vrátane rizika podvodu a na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších súvisiacich audítorských postupov (pozri odsek A17).</p> |
| 505.12 | <p>V prípade každého nereagovania audítor vykoná alternatívne audítorské postupy s cieľom získať relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy (pozri odseky A18 a A19).</p> |
| 505.13 | <p>Ked' audítor určil, že na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov je potrebná odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie, alternatívne audítorské postupy neposkytnú audítorské dôkazy, ktoré audítor požaduje. Ked' audítor takéto potvrdenie nezíska, v súlade s ISA 705 určí, aké má táto skutočnosť dôsledky na audit a na stanovisko audítora (pozri odsek A20).</p> |
| 505.14 | <p>Audítor preskúma výnimky s cieľom zistiť, či naznačujú alebo nenaznačujú nesprávnosti (pozri odseky A21 a A22).</p> |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 505.15 | <p>Záporné potvrdenia poskytujú menej presvedčivé audítorské dôkazy než kladné potvrdenia. Audítor teda nemôže používať žiadosti o záporné potvrdenie ako jediný substantívny audítorský postup na riešenie posúdeného rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení, iba ak by platili všetky ďalej uvedené skutočnosti (pozri odsek A23):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) audítor posúdil riziko významnej nesprávnosti ako nízke a získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol relevantných pre dané tvrdenie; (b) súbor položiek, ktoré sú predmetom postupov záporného potvrdzovania, obsahuje veľký počet malých, homogénnych zostatkov účtov, transakcií alebo podmienok; (c) predpokladá sa veľmi nízky podiel výnimiek; a (d) audítorovi nie sú známe okolnosti alebo podmienky, ktoré by mohli spôsobiť, že adresáti žiadostí o záporné potvrdenie by mohli takéto žiadosti ignorovať. |
| 505.16 | Audítor vyhodnotí, či výsledky postupov externého potvrdzovania poskytujú relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy, alebo či sú potrebné ďalšie audítorské dôkazy (pozri odseky A24 a A25). |

Externé potvrdenia sa často používajú na poskytnutie audítorských dôkazov o úplnosti záväzku a existencii majetku. Externé potvrdenie môže tiež poskytnúť dôkazy o tom, či boli hodnoty v účtovných záznamoch správne zaznamenané (správnosť) a v zodpovedajúcom období (určenie obdobia). Potvrdenia majú nižšiu relevantnosť pri riešení otázok súvisiacich s ocenením, napríklad ako otázka návratnosti pohľadávok alebo zastaranosť držaných zásob.

Medzi typické situácie, pri ktorých externé potvrdenia poskytujú relevantné audítorské dôkazy, patria:

- zostatky na bankových účtoch a iné informácie relevantné pre vzťahy s bankou;
- zostatky pohľadávok a s nimi súvisiace podmienky;
- zásoby držané tretími stranami v konsignačných skladoch z dôvodu spracovania alebo skladovania;
- dokumenty preukazujúce vlastníctvo majetku v držbe právnikov alebo finančníkov pre bezpečné uchovanie alebo ako záruka;
- investície prevzaté do úschovy tretími stranami, alebo nakúpené od maklérov, ale nedodané k dátumu súvahy;
- sumy, ktoré sú splatné veriteľom, vrátane relevantných podmienok splatnosti a súvisiacich vecných bremien; a
- zostatky záväzkov a s nimi súvisiace podmienky.

Záležitosti, ktoré by mal audítor zvážiť, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 10.3-1

| Zameranie | Opis |
|--|---|
| Dvojúčelové testy | Existuje možnosť získať audítorské dôkazy o dôležitých záležitostiach v rovnakom čase? (Napríklad podmienky zmluvy a pod.) |
| Vedomosti potvrdzujúceho subjektu o danej záležitosti | Odpovede sú spoľahlivejšie, ak ich poskytne osoba s vedomosťami o danej záležitosti. |
| Schopnosť/Ochota potvrdzujúceho subjektu odpovedať | Zvážte spoľahlivosť získaných dôkazov, ak existuje možnosť, že potvrdzujúci subjekt: <ul style="list-style-type: none"> • nepreberá zodpovednosti; • chápe odpoveď ako príliš nákladnú alebo časovo náročnú; • má obavy týkajúce sa potenciálnej právnej zodpovednosti; • účtuje o transakciách v rôznych menách; alebo • nepovažuje žiadosti o potvrdenia za významné. |
| Objektívnosť potvrdzujúceho subjektu | Zvážte spoľahlivosť získaných dôkazov, ak je potvrdzujúci subjekt spriaznenou osobou. V takých situáciách zvážte: <ul style="list-style-type: none"> • potvrdenie dodatočných detailov o danej záležitosti, ako napr. podmienok predajnej zmluvy vrátane dátumov, práv na vrátenie tovaru a dodacích podmienok, a • doplnenie potvrdení s dopytovaním na zamestnancov nefinančného oddelenia súvisiace s danou záležitosťou, napr. zmeny predajných zmlúv a dodacích podmienok. |

Aj keď môžu existovať výnimky (pozri štandard ISA 500.A31), audítorské dôkazy sú všeobecne považované za spoľahlivejšie, ak sú získané z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky. Z uvedeného dôvodu môžu písomné odpovede na požiadavky na potvrdenia získané priamo od nespriaznených tretích strán pomôcť znížiť riziko významnej nesprávnosti pre súvisiace tvrdenia na prijateľne nízku úroveň.

Požiadavky na potvrdenie možno zhrnúť takto:

Schéma 10.3-2

| Zameranie | Opis |
|---|--|
| Udržiavanie kontroly nad procesom potvrdenia | Patrí sem: <ul style="list-style-type: none"> • zváženie informácií, ktoré majú byť predmetom potvrdenia alebo dopytovania; • výber vhodného potvrdzujúceho subjektu; • posúdenie dôvodov vo všetkých prípadoch, v ktorých manažment odmietne povoliť posielanie potvrdení. Sem patrí zváženie vplyvu na posúdené riziká, možný podvod a toho, aké dodatočné audítorské postupy sa budú teraz požadovať; • stanovenie formátu žiadostí o potvrdenie; • zistenie toho, či sú žiadosti správne adresované a či obsahujú informácie potrebné na zaslanie odpovede priamo audítorovi; a • posielanie žiadostí potvrdzujúcemu subjektu vrátane prípadných dodatočných žiadostí. |

| Zameranie | Opis |
|---------------------------------|--|
| Sú odpovede spoľahlivé? | Ak okolnosti vedú k pochybnostiam o spoľahlivosti odpovedí: <ul style="list-style-type: none"> • získať dodatočné audítorské dôkazy na vyvrátenie alebo potvrdenie pochybností; • zvážiť možnosť podvodu a iných vplyvov na posúdené riziká; a • preveriť odchýlky, aby sa zistilo, či neindikujú nesprávnosti. |
| Keď nie je žiadna reakcia | Vykonanie alternatívnych audítorských postupov (ak je to možné) na účely získania relevantných a spoľahlivých audítorských dôkazov. |
| Zhodnotenie celkových výsledkov | Poskytli výsledky postupov externého potvrdzovania požadované relevantné a spoľahlivé audítorské dôkazy? |

10.4 Substantívne analytické postupy

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 520.5 | <p>Pri vypracúvaní a vykonávaní substantívnych analytických postupov, samostatne alebo v kombinácii s testmi detailov, ako substantívnych postupov v súlade s ISA 330, audítor (pozri odseky A4 – A5):</p> <p>(a) zistí, či sú konkrétne substantívne analytické postupy vhodné pre dané tvrdenia, pričom zohľadní prípadné posúdené riziká významných nesprávností a testy detailov pre tieto tvrdenia (pozri odseky A6 – A11);</p> <p>(b) vyhodnotí spoľahlivosť údajov, na základe ktorých očakáva zaúčtované sumy alebo ukazovatele, pričom berie do úvahy zdroj, porovnateľnosť, charakter a relevantnosť dostupných informácií a kontroly zamerané na ich prípravu (pozri odseky A12 – A14);</p> <p>(c) urobí si predstavu o tom, aké zaúčtované sumy a ukazovatele má očakávať a vyhodnotí, či je očakávanie dostatočne presné, aby sa dala identifikovať nesprávnosť, ktorá individuálne alebo súhrnne spolu s inými nesprávnosťami môže spôsobiť, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť (pozri odsek A15); a</p> <p>(d) určí sumu pre všetky rozdiely medzi zaúčtovanými sumami a očakávanými hodnotami, ktorá je akceptovateľná bez ďalšieho skúmania vyžadovaného podľa odseku 7 (pozri odsek A16).</p> |

Substantívne analytické postupy zahŕňajú porovnanie hodnôt alebo vzťahov vo finančných výkazoch na základe očakávaní vychádzajúcich z informácií získaných pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a z ďalších audítorských dôkazov.

Ak sú prirodzené riziká v prípade určitej kategórie transakcií nízke, môžu substantívne analytické postupy sami osebe poskytnúť dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Ak sú však posúdené riziká vďaka súvisiacej internej kontrole nízke, audítor vykoná aj testy týchto kontrol. Pri riešení významných rizík by sa akékoľvek použitie analytických postupov malo uplatniť v kombinácii s ostatnými substantívnymi testmi alebo testmi kontrol.

Aby sa mohli použiť analytické postupy ako substantívne postupy, má audítor zvoliť postup, ktorý by znížil riziko neodhalenia významnej nesprávnosti v relevantnom tvrdení na prijateľne nízku úroveň. To znamená, že očakávaná výška zaznamenatej hodnoty je dostatočne konkrétna na to, aby mohla indikovať výskyt významnej nesprávnosti, buď samostatne, alebo súhrnne.

NA ZVÁŽENIE

Na účely plánovania auditu môžu byť substantívne analytické postupy zoskupené do troch rôznych úrovní na základe úrovne dosiahnutého uistenia. Znárodné sú ďalej.

Schéma 10.4-1

| Vplyv na zníženie rizika auditu | Opis |
|--|---|
| Vysoko efektívny (nízka úroveň rizika, že zaznamenaná suma je nesprávna) | Postup má byť primárnym zdrojom dôkazov k tvrdeniam na úrovni finančných výkazov. „Efektívne“ preukazuje zaznamenanú sumu. Ak je však príslušné riziko významné, doplní sa o ďalšie relevantné postupy. |
| Stredne efektívny | Postup má iba podporiť dôkazy získané z iných postupov. Získa sa stredná úroveň uistenia. |
| Obmedzený | Základné postupy, ako je porovnávanie hodnôt v súčasnom období s predchádzajúcim obdobím, sú užitočné, ale poskytujú iba obmedzenú úroveň uistenia. |

Techniky

Existuje niekoľko prípustných techník možného uplatnenia analytických postupov. Cieľom je vybrať techniky, ktoré sú najvhodnejšie z hľadiska poskytnutia požadovaných úrovní uistenia a presnosti. K týmto technikám patria:

- analýza ukazovateľov;
- analýza trendov;
- analýza bodu zvratu;
- analýza rovnakého správania sa; a
- regresná analýza.

Každá z metód má svoje konkrétne silné a slabé stránky, ktoré musí audítor zvážiť pri voľbe analytických postupov. Zložité metódy, ako napríklad regresná analýza, môžu poskytnúť štatisticky spoľahlivé závery o zaznamenatej hodnote. Jednoduchá metóda, ako napríklad vynásobenie počtu apartmánov odsúhlasenou výškou nájomného (na nájomnú zmluvu) a úprava výsledku o skutočne neprenajaté plochy, však môže poskytnúť spoľahlivý a presný odhad výnosov z prenájmov.

Schéma 10.4-2

| Faktory na zváženie | |
|--|--|
| Volba substantívnych analytických postupov | Primeranosť z hľadiska charakteru tvrdení. |
| | Spôľahlivosť údajov (interných alebo externých), z ktorých sa vyvodzuje predpoklad o tom, v akej výška by mali byť zaznamenané hodnoty alebo ukazovatele. Potrebné sú testy správnosti, existencie a úplnosti podstatných informácií, ako sú testy kontrol, alebo vykonanie iných špecifických audítorských postupov vrátane prípadného použitia počítačom podporovaných audítorských techník (CAATs). |
| | Či je očakávanie dostatočne konkrétne na to, aby sa na požadovanej úrovni uistenia mohla identifikovať významná nesprávnosť. |
| | Výška rozdielov medzi zaznamenanými hodnotami a očakávanými sumami, ktorá je ešte prijateľná. |

| Otázky, ktorým sa treba venovať | |
|---|--|
| Odvodenie zmysluplných vzťahov medzi informáciami | Vznikli vzťahy v stabilnom prostredí? <ul style="list-style-type: none"> • Spôľahlivé a presné odhady sa v dynamickom a nestálom prostredí nemusia dať realizovať. |
| | Sú vzťahy posudzované na detailnejšej úrovni? <ul style="list-style-type: none"> • Rozčlenenie súm môže poskytnúť spoľahlivejšie a presnejšie odhady, než by to bolo na agregovanej úrovni. |
| | Nachádzajú sa vo vysoko sumarizovaných komponentoch navzájom sa kompenzujúce činitele alebo nejaká zložitosť, ktoré by mohli zakrývať významnú nesprávnosť? |
| | Zahŕňajú vzťahy položky, ktoré sú predmetom subjektívneho rozhodovania manažmentu? <ul style="list-style-type: none"> • Ak áno, môžu viesť k nespoľahlivejším alebo nepresnejším odhadom. |

Stupeň spoľahlivosti informácií používaných na stanovenie odhadov musí byť konzistentný s úrovňou uistenia a presnosti, ktoré majú byť výsledkom uplatnenia analytických postupov. Na účely určenia toho, či sú podstatné údaje dostatočne spoľahlivé, sa môžu vyžadovať aj iné substantívne postupy. V prípade tvrdení ako úplnosť dát, existencia a správnosť sa môže tiež zväziť uplatnenie testov kontrol. Interná kontrola nefinančných informácií sa môže často testovať spolu s ostatnými testmi kontrol.

Schéma 10.4-3

| Otázky, ktorým sa treba venovať | |
|--|---|
| Sú údaje dostatočne spoľahlivé na dosiahnutie cieľov auditu? | Sú údaje získané zo zdrojov v rámci účtovnej jednotky, alebo z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky? <ul style="list-style-type: none"> • Spoľahlivosť audítorských dôkazov sa zvyšuje (s určitými výnimkami), ak sú získané z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky. |
| | Pochádzajú údaje získané v rámci účtovnej jednotky od osôb, ktoré nie sú priamo zodpovedné za ich správnosť? <ul style="list-style-type: none"> • Ak áno, zvážte ďalšie postupy na účely kontroly správnosti. |
| | Pochádzajú údaje zo spoľahlivého systému s primeranou internou kontrolou? |
| | Sú k dispozícii všeobecné informácie za odvetvie na porovnanie s informáciami z účtovnej jednotky? |
| | Boli informácie predmetom audítorského testovania v súčasnom období alebo v predchádzajúcich obdobiach? |
| | Pochádzajú očakávania audítora týkajúce sa zaznamenávaných súm z viacerých zdrojov? |

Aby sa predišlo spoliehaniu sa na neoverené zdroje použitých dát, audítor vykoná substantívne testovanie východiskových dát, aby určil, či sú dostatočne spoľahlivé, alebo testuje, či interné kontroly zamerané na úplnosť dát, existenciu a správnosť fungujú efektívne.

V niektorých prípadoch budú údaje nefinančného charakteru (napr. kvantita a typy vyrobených položiek) použité pri výkone analytických postupov. Audítor preto potrebuje vhodné východisko na určenie toho, či sú údaje nefinančného charakteru dostatočne spoľahlivé na účely výkonu analytických postupov.

Odchýlky od očakávaní

V prípade, že sa zistia rozdiely medzi zaznamenanými sumami a očakávaniami audítora, audítor zváži úroveň uistenia, ktorú majú postupy poskytnúť, a ním stanovenú úroveň vykonávacej významnosti. Hodnota prijateľnej odchýlky, pri ktorej sa nevyžaduje prešetrenie, by v každom prípade mala byť nižšia ako vykonávacia významnosť.

V rámci prešetrenia sa môžu využívať aj tieto postupy:

- opätovné zváženie metód a faktorov použitých pri formovaní očakávaní;
- vyžiadanie informácií od manažmentu týkajúcich sa príčin vzniku odchýlok od predpokladu audítora a posúdenie odpovedí manažmentu, pričom sa do úvahy berie znalosť audítora o podniku, ktorú nadobudol počas výkonu auditu; a
- vykonávanie iných audítorských postupov na účely potvrdenia vysvetlení manažmentu.

Výsledky prešetrenia môžu viesť audítora k záveru, že:

- rozdiely medzi očakávaniami audítora a zaznamenanými sumami nepredstavujú nesprávnosť; alebo
- rozdiely môžu predstavovať nesprávnosť a na získanie dostatočných a vhodných dôkazov o tom, či významné nesprávnosti existujú alebo neexistujú, musia byť vykonané dodatočné audítorské postupy.

Príklady efektívnych substantívnych analytických postupov

Schéma 10.4-4

| Sumy vo finančných výkazoch | Závislosti a postupy |
|---------------------------------|---|
| Tržby z predaja | Súčin predajnej ceny a fyzického objemu dodávok. |
| Odpisy | Súčin odpisovej sadzby a zostatku dlhodobého majetku, upraveného o jeho prírastky a úbytky. |
| Mimoriadne výdavky pri zásobách | Vzťah aktuálnych mimoriadnych výdavkov k aktuálnej práci alebo objemu výroby. |
| Mzdové náklady | Súčin mzdových taríf a počtu zamestnancov. |
| Náklady na provízie | Súčin províznych sadzieb a tržieb. |
| Akumulované mzdy | Súčin denných miezd a akumulovaného počtu dní. |

Iné analytické postupy

Analýza môže mať nasledujúce formy:

- Detailné porovnávanie súčasných finančných výkazov alebo finančných dát s výkazmi alebo dátami predchádzajúcich období alebo so súčasnými prevádzkovými rozpočtami**
 Zvyšovanie pohľadávok bez príslušného zvýšenia tržieb môže naznačiť existenciu problému v splatnosti pohľadávok. Zvýšenie počtu zamestnancov v organizácii poskytujúcej služby špecialistov by viedlo audítora k predpokladu zvýšenia mzdových nákladov a zodpovedajúceho zvýšenia výnosov za služby špecialistov.
- Porovnávacie dáta rôznych typov predaných výkonov alebo typov zákazníkov**
 Tie môžu pomôcť vysvetliť medzimesačné či medziročné zmeny v tržbách.
- Analýza ukazovateľov**
 Ukazovatele môžu poskytnúť podporu pre finančné výkazy bežného obdobia (napr. porovnateľné s normami v danom odvetví alebo s výsledkami predchádzajúcich období), alebo môžu viesť k nastoleniu otázok na diskusiu. Určité inštitúcie, ako sú banky a obchodné asociácie, zostavujú o jednotlivých odvetviach finančné štatistiky. Takéto štatistiky môžu byť užitočné pri porovnávaní s tými, ktoré sa týkajú prevádzky účtovnej jednotky, a tam, kde sa objavia rozdiely oproti trendom odvetvia, sa vykoná ďalšie dopytovanie.
- Grafy**
 Na záver zvážte použitie grafov na zobrazenie výsledkov postupov. Grafy vizuálne zvýrazňujú významné medzimesačné alebo medziročné rozdiely.

Uplatnenie analytických postupov pri formovaní stanoviska

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|---|
| 520.6 | Audítor tesne pred koncom auditu vypracuje a vykoná analytické postupy, ktoré mu pomôžu pri vytváraní celkového záveru o tom, či finančné výkazy zodpovedajú jeho poznatkom o účtovnej jednotke (pozri odseky A17 a A19). |

Po takmer úplnom dokončení auditu by mal audítor pri posúdení celkovej prezentácie finančných výkazov použiť analytické postupy.

Účelom použitia analytických postupov na záver alebo pred koncom auditu je určiť, či sú finančné výkazy ako celok konzistentné s poznáním audítora o účtovnej jednotke.

Analytické postupy by sa mali venovať takým otázkam, ako sú:

- **Potvrdzujú závery vyvedené z takých postupov závery sformované počas auditu jednotlivých častí alebo prvkov finančných výkazov?**

Analytické postupy môžu odhaliť, že určité položky finančných výkazov sa líšia od predpokladov, ku ktorým dospel audítor na základe poznatkov o podnikaní účtovnej jednotky a iných informácií zhromaždených počas auditu. Takéto rozdiely by sa mali preskúmať s použitím postupov, ktoré sú opísané v predchádzajúcom texte. Uvedené preskúmanie môže indikovať potrebu zmien prezentácie alebo zverejnenia vo finančných výkazoch.

- **Existuje riziko významnej nesprávnosti, ktoré nebolo predtým rozpoznané?**

Ak sú identifikované dodatočné riziká, audítor by mal prehodnotiť plánované audítorské postupy, aby na ne zodpovedajúcim spôsobom reagoval.

10.5 Testy kontrol

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 330.8 | Audítor vypracuje a vykoná testy kontrol tak, aby získal dostatok vhodných audítorských dôkazov o účinnosti fungovania relevantných kontrol, keď: <ol style="list-style-type: none"> audítovo posúdenie rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení zahŕňa predpoklad, že kontroly fungujú účinne (t. j. audítor má v úmysle spoľahnúť sa na účinnosť fungovania kontrol pri stanovovaní charakteru, časového rozvrhu a rozsahu substantívnych postupov), alebo substantívne postupy sami osebe nedokážu poskytnúť dostatok vhodných audítorských dôkazov na úrovni tvrdení (pozri odseky A20 – A24). |
| 330.9 | Pri vypracúvaní a vykonávaní testov kontrol je audítor povinný získať tým presvedčivejšie audítorské dôkazy, čím viac sa spolieha na účinnosť určitej kontroly (pozri odsek A25). |
| 330.10 | Pri vypracúvaní a vykonávaní testov kontrol audítor: <ol style="list-style-type: none"> vykonáva v kombinácii so získavaním informácií aj iné audítorské postupy, aby získal audítorský dôkaz o účinnosti fungovania kontrol vrátane: <ol style="list-style-type: none"> spôsobu, akým sa kontroly uplatňovali v príslušnom čase počas obdobia, ktoré je predmetom auditu, dôslednosti, s akou sa kontroly uplatňovali, skutočnosti týkajúcej sa toho, kto, prípadne akými prostriedkami tieto kontroly uplatňoval (pozri odseky A26 – A29), zistiť, či kontroly, ktoré sa majú otestovať, závisia od iných kontrol (nepriame kontroly), a ak áno, či treba získať audítorské dôkazy, ktoré poslúžia ako doklad účinnosti fungovania týchto nepriamych kontrol (pozri odseky A30 – A31). |
| 330.11 | Audítor otestuje kontroly v konkrétnom čase alebo za určité obdobie, vo vzťahu ku ktorému sa chce na tieto kontroly spoliehať, podľa ďalej uvedených odsekov 12 a 15, aby pre takéto zamýšľané spoľahnutie sa získal vhodnú základňu (pozri odsek A32). |

Účel

Testy kontrol sú testmi, ktoré boli vybrané na účely získania audítorských dôkazov o prevádzkovej efektívnosti kontrol. Kontroly môžu buď úplne zabrániť výskytu významných nesprávností na úrovni tvrdení, alebo ich odhaliť a napraviť ich po ich vzniku. Pri výbere kontrol na testovanie by mali byť vybrané tie, ktoré poskytujú potrebné audítorské dôkazy pre relevantné tvrdenie.

NA ZVÁŽENIE

Postup odsledovania na účely určenia, či kontroly boli implementované, nie je testom kontrol. Je to postup posúdenia rizík na základe výsledkov ktorého možno rozhodnúť, či by testy kontrol boli užitočné, a ak áno, ako by boli navrhnuté.

O využití testov kontrol uvažuje audítor v prípade, že:

- posúdenie rizík je založené na predpoklade, že interné kontroly fungujú efektívne; alebo
- substantívne postupy sami osebe neposkytujú dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na úrovni tvrdení. To sa môže stať v prípade, ak sa predaj uskutočňuje cez internet a nevytvára sa alebo nezachováva sa iná dokumentácia o transakciách, než tá, ktorá je v systéme IT.

Výberu veľkostí vzoriek pre testy kontrol sa venuje zväzok 2, kapitola 17 v rámci rozsahu testovania.

Testy kontrol sú zvolené tak, aby sa získali audítorské dôkazy:

- o tom, ako sa celkovo aplikovali postupy internej kontroly, alebo ako sa aplikovali v relevantnom čase počas obdobia, ktoré je predmetom auditu. Ak sú v rôznom čase počas obdobia, ktoré je predmetom auditu, použité podstatne rozdielne kontroly, mal by byť každý kontrolný systém posudzovaný samostatne;
- o dôslednosti, s akou sa uplatňovali postupy internej kontroly; a
- o tom, kým a akými prostriedkami boli kontroly uplatňované.

NA ZVÁŽENIE

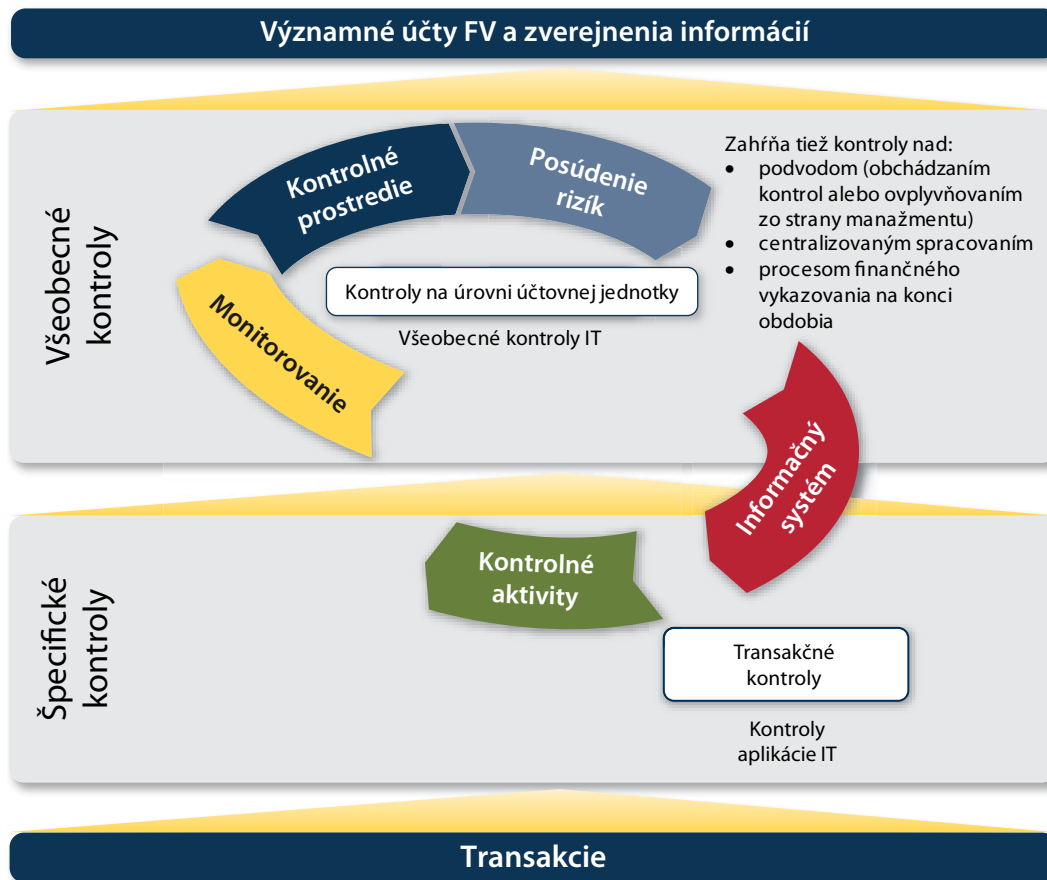
Pri výkone auditu menších účtovných jednotiek audítori často plánujú výkon substantívnych postupov za predpokladu, že testy existujúcich kontrolných aktivít by neboli praktické vzhľadom na obmedzené rozdelenie úloh a pod. Pred prijatím tohto rozhodnutia zvážte:

- silu kontrolného prostredia a ostatné prvky internej kontroly,
- existenciu kontrolných aktivít v prípade tvrdení, keď by bolo efektívnejšie získavanie dôkazov pomocou testov kontrol, a
- tvrdenia, pri ktorých substantívne postupy sami osebe neznížia riziká významnej nesprávnosti na prijateľne nízku úroveň. To môže nastať napríklad v prípade posudzovania úplnosti výnosov.

Voľba testov kontrol

Testy kontrol sú použité na účely získania dôkazov o prevádzkovej efektívnosti kontrol obsiahnutej v každom z piatich prvkov internej kontroly (pozri schému 10.5-1 a zväzok 1, kapitolu 5 tejto príručky pre dodatočné informácie ku každému z piatich prvkov internej kontroly).

Schéma 10.5-1



Špecifické kontroly (ako sú napr. kontrolné aktivity) sa priamo venujú prevencii alebo odhaľovaniu a nápravám nesprávností, pričom všeobecné kontroly poskytujú základ pre špecifické kontroly a ovplyvňujú ich činnosť.

V menších účtovných jednotkách môžu byť všeobecné kontroly (ako napr. kontrolné prostredie) zamerané aj na špecifické riziká nesprávnosti určitých relevantných tvrdení (napr. tam, kde sa manažment priamo podieľa na dohlade a schvaľovaní každodenných transakcií). V prípade, ak všeobecné kontroly boli testované a zistilo sa, že fungujú efektívne, nie je už potrebné testovať ostatné kontroly (ako sú napr. kontrolné aktivity), ktoré sa vzťahujú na konkrétne príslušné riziká.

NA ZVÁŽENIE

Dominantný vplyv jednotlivca v rámci manažmentu neznamená, že interná kontrola je slabá alebo že neexistuje. V skutočnosti by mohla byť účasť kompetentného vlastníka v pozícii manažéra na detailnej každodennej prevádzke dôležitou silnou stránkou kontrolného prostredia. Príležitosť na obchádzanie interných kontrol zo strany manažmentu stále existuje, ale môže sa do určitej miery znížiť (takmer v každej účtovnej jednotke rôznej veľkosti) zavedením niektorých jednoduchých kontrol zameraných proti podvodu (pozri zväzok 1, kapitolu 5).

V iných prípadoch môže byť väzba medzi všeobecnými a špecifickými kontrolami priamejšia. Napríklad, niektoré monitorovacie kontroly môžu identifikovať nefunkčnosť špecifických kontrol (podnikateľského procesu). Testovanie efektívnosti týchto monitorovacích kontrol môže redukovať (ale nie eliminovať) potrebu testovania špecifickejších kontrol.

Testy všeobecných kontrol (často uvádzaných ako kontroly na úrovni účtovnej jednotky a všeobecné IT kontroly) majú tendenciu byť subjektívnejšie (ako napr. hodnotenie dodržiavania príslubu zachovávať čestnosť a kompetentnosť), a preto je ich dokumentovanie ťažšie ako dokumentovanie špecifických interných kontrol na úrovni podnikateľských procesov (napr. kontrola toho, či platba bola autorizovaná). Výsledkom je, že testovanie kontrol na úrovni účtovnej jednotky a všeobecných IT kontrol sa často dokumentuje sprievodným listom ukladaným v zložke, ktorý vysvetľuje zvolený prístup a uskutočnené kroky (napr. interview s personálom, hodnotenia, posúdenia osobných spisov zamestnancov a pod.), spoločne s podpornými dôkazmi.

Tento prístup je znázornený v nasledujúcej schéme.

Schéma 10.5-2

Testovanie všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky)

| Prvok kontroly = Kontrolné prostredie | |
|---------------------------------------|--|
| Posúdené riziko | Nekladie sa žiadny dôraz na potrebu dodržiavania integrity a etických hodnôt. |
| Identifikované kontroly | Manažment vyžaduje od všetkých zamestnancov, aby podpísali formulár o ich prihlásení sa k základným hodnotám spoločnosti a uvedomení si následkov pri ich porušení. |
| Návrh kontroly | Prečítanie si formulára, ktorý majú zamestnanci podpísať, a zabezpečenie toho, aby bol naozaj zameraný na dodržiavanie integrity a etických hodnôt. |
| Implementácia kontroly | Posúdiť jeden osobný spis zamestnanca na uistenie sa, že obsahuje podpísaný formulár a zväziť, aké existujú dôkazy (napr. o disciplíne) o tom, že zamestnanci naozaj tieto hodnoty uplatňujú. Vychádzať sa pritom môže z krátkeho pohovoru so zamestnancom. |
| Testovanie efektívnosti kontrol | Vybrať vzorku osobných spisov zamestnancov a uistiť sa, že obsahujú formuláre o prihlásení sa k hodnotám a že tieto sú podpísané zamestnancom. Tento postup sa doplní položením otázok o stanovených politikách účtovnej jednotky určitej vzorky zamestnancov. |
| Dokumentácia | Príprava sprievodného listu, ktorý poskytuje podrobnosti o vybraných osobných spisoch zamestnancov vo vzorke, a poznámky z interview (vrátane mena osoby a dátumu) spoločne s dosiahnutým záverom. |

Niektoré kľúčové faktory, ktoré má audítor posúdiť pri voľbe testov kontrol, sú uvedené v ďalšom texte.

Schéma 10.5-3

| Zameranie | Opis |
|---|---|
| Akému riziku významnej nesprávnosti a tvrdení sa venuje pozornosť | Identifikujte riziko významnej nesprávnosti a súvisiacich tvrdení, na ktoré je zameraný výkon testu kontrol. Potom zväzte, či auditorský dôkaz o relevantných tvrdeniach je lepšie získať vykonaním testu kontrol alebo skôr prostredníctvom substantívnych postupov. |

| Zameranie | Opis |
|---|---|
| Spôľahlivosť kontrol | <p>Vo všeobecnosti nemá cenu testovanie kontrol, ktoré môže byť nakoniec nespoľahlivé, pretože nízky počet vzoriek všeobecne používaných pri testovaní kontrol vychádza z toho, že neboli zaznamenané žiadne odchýlky. Ak je ktorýkoľvek z nasledujúcich faktorov významný, môže byť efektívnejšie vykonať substantívne postupy (ak je to možné):</p> <ul style="list-style-type: none"> • História omylov. • Zmeny objemu alebo charakteru transakcií. • Zásadné kontroly na úrovni účtovnej jednotky a všeobecné IT kontroly sú nedostatočné. • Kontroly môžu byť (alebo boli) obchádzané manažmentom. • Zriedkavé uplatňovanie kontroly. • Obmena zamestnancov alebo zmeny kompetentnosti ľudí vykonávajúcich kontrolu. • Existuje významný manuálne vykonávaný prvok kontroly, ktorý je náchylný na omyl. • Zložité činnosti a významné uplatňovanie úsudku v tejto činnosti. |
| Existencia nepriamych kontrol | <p>Závisí kontrola od efektívneho fungovania ostatných kontrol? Príkladom môžu byť nefinančné informácie vytvorené samostatným procesom, riešenie výnimiek a pravidelné posúdenia správ manažérov.</p> |
| Druh testu na dosiahnutie cieľov | <p>Testy kontrol zvyčajne zahŕňajú kombináciu nasledujúceho:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Získavanie informácií od príslušných zamestnancov; • Kontrola relevantnej dokumentácie; • Pozorovanie činností účtovnej jednotky; a • Opakované vykonanie kontrol. <p>Všimnite si, že samotné dopytovanie nestačí ako dôkaz na to, že kontroly sú funkčné. Napríklad, pri testovaní prevádzkovej efektívnosti interných kontrol v oblasti prijatia hotovosti môže audítor sledovať postupy pri otváraní doručenej pošty a spracovaní doručenej hotovosti. Pretože pozorovanie má preukaznú schopnosť iba vo väzbe na čas, v ktorom sa vykonáva, audítor ho doplní o informácie z dopytovania zamestnancov účtovnej jednotky a kontrolou dokumentácie o činnosti danej internej kontroly k iným časovým obdobiam.</p> |

NA ZVÁŽENIE

Stanovte, čo predstavuje kontrolnú odchýlku.

Pri voľbe testu kontroly venujte čas vymedzeniu toho, čo pri teste tvorí naozaj chybu a čo výnimku z testovania alebo len nedostatok. Tým sa následne ušetrí čas zamestnancom vykonávajúcim audit, ktorí by sa mohli venovať zisťovaniu, či evidentne nevýznamný nedostatok (ako napr. nesprávne telefónne číslo) predstavuje v skutočnosti výnimku z testovania.

Automatizované kontroly

Môžu existovať prípady, keď sa kontrolné aktivity vykonávajú pomocou počítača a podporná dokumentácia neexistuje. Je možné, že v týchto situáciách audítor bude musieť znovu vykonať určité kontroly, aby sa tak uistil, že kontroly na báze softvérových aplikácií fungujú stanoveným spôsobom. Ďalším prístupom je použitie počítačom podporovaných auditorských techník (CAATs). Jedným z príkladov CAATs je softvérový balík, ktorý môže importovať dátové súbory účtovnej jednotky (napr. tržieb alebo záväzkov), ktoré sa potom testujú. Uvedené programy môžu analyzovať dáta klienta, aby sa získala potrebná auditorská dokumentácia. Okrem toho disponujú potenciálom pre vykonanie omnoho rozsiahlejšieho

testovania elektronických transakcií a súborov účtov. Niektoré z možných oblastí použitia CAAT sú uvedené v ďalšej časti textu.

Schéma 10.5-4

| Použitie CAATs | |
|-----------------|---|
| Typické postupy | Výber špecifických záznamov, ako sú platby nad určitú hodnotu alebo transakcie pred určitým dátumom. |
| | Výber najvyšších alebo najnižších hodnôt z databázových záznamov. |
| | Identifikácia chýbajúcich a duplicitných záznamov. |
| | Identifikácia možného podvodu (použitím Benfordovho zákona). |
| | Výber vzoriek transakcií z elektronických súborov, ktorý zodpovedá vopred stanoveným parametrom alebo kritériám. |
| | Usporiadanie transakcií s určitými vlastnosťami. |
| | Testovanie celého súboru namiesto vzorky. |
| | Rekalkulácia (napočítavanie) celkovej peňažnej hodnoty záznamov v súbore (napr. zásob) a overenie doplnkových údajov, ako napríklad ocenenia. |
| | Stratifikácia informácií, ich sumarizovanie a usporiadanie podľa veku. |
| | Spárovanie dát v rôznych súboroch. |

Menšie účtovné jednotky často používajú bežne dostupný účtovný alebo iný relevantný softvér bez modifikácie. Veľa softvérových balíkov už vlastne obsahuje osvedčené kontroly na báze aplikácií, ktoré môže účtovná jednotka použiť na zníženie počtu chýb a možné odhalenie podvodu. Audítori môžu od svojich klientov chcieť vedieť, či sa tieto kontroly využívajú, a ak nie, či by ich používanie viedlo k niečomu pozitívnemu.

Načasovanie testov kontrol

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 330.11 | Audítor otestuje kontroly v konkrétnom čase alebo za určité obdobie, vo vzťahu ku ktorému sa chce na tieto kontroly spoliehať, podľa ďalej uvedených odsekov 12 a 15, aby pre takéto zamýšľané spoľahnutie sa získal vhodnú základňu (pozri odsek A32). |
| 330.12 | Ak audítor získava audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontrol v priebehu účtovného obdobia, je povinný: <ul style="list-style-type: none"> (a) získať audítorské dôkazy o závažných zmenách týchto kontrol po skončení priebežného obdobia; a (b) určiť, aké dodatočné audítorské dôkazy treba získať za zostávajúce obdobie (pozri odseky A33 – A34). |
| 330.15 | Keď audítor zamýšľa spoľahnúť sa na kontroly rizika, ktoré určil ako významné riziko, otestuje tieto kontroly v bežnom období. |

Testy kontrol môžu poskytnúť dôkazy efektívnej funkčnosti:

- ku konkrétnemu časovému momentu (napr. inventúra); alebo
- za určité časové obdobie, napríklad za obdobie, ktoré sa audituje.

Ak sa testy kontrol realizujú pred koncom obdobia, audítor zváži, aké dodatočné dôkazy sa môžu vyžadovať na pokrytie zostávajúceho obdobia. Tieto dôkazy sa dajú získať rozšírením testov na pokrytie zostávajúceho obdobia, alebo testovaním monitorovania internej kontroly účtovnej jednotky.

Schéma 10.5-5

| Faktory na posúdenie | |
|--|---|
| Časový rozdiel medzi testmi kontrol a koncom obdobia | Významnosť posúdených rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení. |
| | Špecifické kontroly, ktoré boli testované v priebežnom období. |
| | Miera, v akej boli získané audítorské dôkazy o efektívnej funkčnosti týchto kontrol. |
| | Dĺžka zostávajúceho obdobia. |
| | Miera, v akej audítor na základe spoliehania sa na interné kontroly zamýšľa zredukovať dodatočné substantívne postupy. |
| | Kontrolné prostredie. |
| | Všetky významné zmeny internej kontroly vrátane zmien informačného systému, procesov a obmeny zamestnancov, ktoré nastali po priebežnom období. |

NA ZVÁŽENIE

Tam, kde je to efektívne, zvážte vykonanie testov prevádzkovej funkčnosti kontrol v tom istom čase, v akom sa hodnotí voľba a implementácia kontrol.

Použitie audítorských dôkazov získaných v predchádzajúcich auditoch

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 330.13 | <p>Pri rozhodovaní o tom, či je vhodné použiť audítorské dôkazy o účinnom fungovaní kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, a ak áno, aké dlhé obdobie môže uplynúť do opätovného testovania určitej kontroly, audítor zváži:</p> <ol style="list-style-type: none"> účinnosť ostatných prvkov internej kontroly vrátane kontrolného prostredia, monitorovania kontrol účtovnou jednotkou a procesu, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík; riziká vyplývajúce z charakteristických vlastností kontroly vrátane skutočnosti, či ide o manuálnu alebo automatizovanú kontrolu; účinnosť všeobecných kontrol pomocou informačných technológií; účinnosť kontroly a jej aplikáciu účtovnou jednotkou vrátane charakteru a rozsahu odchýlok v aplikácii danej kontroly, ktoré sa zistili pri predchádzajúcich auditoch, ako aj skutočnosti, či nedošlo k personálnym zmenám významne ovplyvňujúcim aplikáciu kontroly; či nedostatok zmien konkrétnej kontroly nevedie k riziku prameniacemu zo zmeny okolností; riziká významnej nesprávnosti a stupeň spoliehania sa na kontrolu (pozri odsek A35). |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 330.14 | <p>Ak audítor plánuje použiť audítorské dôkazy z predchádzajúceho auditu týkajúce sa účinného fungovania konkrétnych kontrol, zistí, či sú aj naďalej relevantné, a to získaním audítorských dôkazov o tom, že od predchádzajúceho auditu nedošlo k závažným zmenám. Audítor obstará tieto dôkazy získavaním informácií v kombinácii s pozorovaním alebo kontrolou, čím potvrdí, že tieto špecifické kontroly chápe, a ak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) nastali zmeny, ktoré ovplyvňujú ďalšiu relevantnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu, audítor tieto kontroly otestuje v rámci bežného auditu (pozri odsek A36), (b) takéto zmeny nenastali, audítor otestuje kontroly aspoň pri každom treťom audite a počas každého auditu vykoná testy niekoľkých kontrol, aby sa predišlo situácii, že všetky kontroly, na ktoré sa audítor chce spoliehať, budú otestované počas jedného auditovaného obdobia a v nasledujúcich dvoch auditovaných obdobiach sa nebudú testovať žiadne kontroly (pozri odseky A37 – A39). |
| 330.29 | <p>Ak audítor plánuje použiť audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontrol získané pri predchádzajúcich auditoch, zaradí do audítorskej dokumentácie závery, ku ktorým dospel v súvislosti so spoliehaním sa na takéto kontroly otestované počas predchádzajúceho auditu.</p> |

Cyklické testovanie kontrol

Predtým, než sa použijú audítorské dôkazy získané v predchádzajúcich auditoch, musí sa v každom období potvrdiť pokračujúca relevantnosť takýchto dôkazov. K tomu patrí aj utvrdenie sa v poznaní týchto špecifických kontrol pomocou:

- dopytovania manažmentu a ostatných o zmenách; a
- pozorovaní alebo preverení internej kontroly na stanovenie jej pokračujúcej implementácie.

Spoliehanie sa na kontrolné testovanie vykonané v predchádzajúcich rokoch NIE JE povolené v prípade, keď:

- sa vyžaduje spoľahnutie sa na kontrolu na účely zníženia „významného rizika“;
- sa v priebehu obdobia zmenilo fungovanie internej kontroly; a/alebo
- riziko znížené pomocou kontroly bolo zmenené.

Na základe profesionálneho úsudku audítora môžu použitie cyklického testovania ovplyvniť aj iné faktory (alebo minimálne zredukovať obdobie medzi testmi kontrol), ako napríklad:

- existuje slabé kontrolné prostredie;
- priebežné monitorovanie prevádzky je nedostatočné;
- existuje významný manuálne vykonávaný prvok vo fungovaní relevantných kontrol;
- nastali personálne zmeny, ktoré významne ovplyvňujú uplatnenie kontroly;
- meniace sa okolnosti naznačujú potrebu zmien vo fungovaní kontroly; a/alebo
- všeobecné kontroly IT sú slabé alebo neúčinné.

Ak existujú viaceré kontroly, pri ktorých je možné využívať dôkazy z predchádzajúcich auditov, mala by sa úroveň spoliehania sa nastaviť tak, aby sa v každom období vykonávalo nejaké testovanie interných kontrol. Testovanie aspoň niektorých kontrol v každom z období poskytne sprievodné dôkazy o pokračujúcej funkčnosti kontrolného prostredia.

Vo všeobecnosti platí, že čím vyššie sú riziká významnej nesprávnosti, alebo čím viac sa dôveruje internej kontrole, tým kratšie obdobie by malo byť medzi testmi kontrol.

11 Účtovné odhady

Obsah kapitoly

Relevantné štandardy ISA

Audítorské postupy týkajúce sa auditu účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiacich zverejnených informácií v audite finančných výkazov.

540

Schéma 11.0-1

Posúdenie rizík

Aké odhady sa vyžadujú?
 Ako boli odhady vypracované?
 Aké významné sú odhady?
 Je potrebný expert nominovaný audítorom?
 Aké presné boli odhady z predchádzajúceho roku?
 Existujú dôkazy zaujatosti zo strany manažmentu?
 Aký je rozsah súvisiacej neistoty odhadov?

Reakcia na riziko

Boli odhady pripravené riadne použitím konzistentnej metodológie?
 Je spoľahlivá podporná dokumentácia?
 Existujú dôkazy o podvode?

Vykazovanie

Sú zverejnenia vo finančných výkazoch v súlade s rámcom pre finančné vykazovanie?
 Ak existuje významné riziko, boli zverejnenia pripravené na základe neistoty pri odhade?
 Získajte vyhlásenia manažmentu.

Odsek

Cieľ štandardu ISA

540.6

Cieľom audítora je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o:

- (a) primeranosti účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty vykázaných alebo zverejnených vo finančných výkazoch, a
- (b) adekvátnosti súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch, a to z hľadiska relevantného rámca finančného vykazovania.

| Odsek | Cieľ štandardu ISA |
|-------|---|
| 540.7 | <p>Na účely štandardu ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <p>(a) Účtovný odhad – aproximácia peňažnej sumy v prípade, keď chýba presný nástroj na ocenenie. Tento výraz sa používa pre sumu ocenenú reálnou hodnotou, pri odhadovaní ktorej existuje neistota, ako aj pre iné sumy, pri ktorých treba uskutočniť odhad. Keď sa tento ISA zaoberá iba účtovnými odhadmi týkajúcimi sa ocenenia reálnou hodnotou, používa sa výraz „účtovný odhad reálnej hodnoty“.</p> <p>(b) Audítov bodový odhad alebo audítov interval možných odhadov – suma alebo interval súm odvodených z audítorských dôkazov s cieľom posúdiť odhad manažmentu.</p> <p>(c) Neistota pri odhadovaní – náchylnosť účtovného odhadu a súvisiacich zverejnení k prirodzenej nepresnosti ocenenia.</p> <p>(d) Zaujatosť manažmentu – nedostatočne neutrálny prístup manažmentu pri príprave a prezentácii informácií.</p> <p>(e) Bodový odhad manažmentu – suma, ktorú si manažment zvolí na vykázanie alebo zverejnenie vo finančných výkazoch ako účtovný odhad.</p> <p>(f) Výsledok účtovného odhadu – skutočná peňažná suma, ktorá vyplynie z vyriešenia podkladových transakcií, udalostí alebo podmienok, ktoré boli predmetom účtovného odhadu.</p> |

11.1 Prehľad

Pri audite odhadov je cieľom získať dostatočne primerané audítorské dôkazy o tom, či:

- účtovné odhady, či už vykazané vo finančných výkazoch alebo zverejnené, dávajú zmysel, vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty; a
- súvisiace zverejnenia vo finančných výkazoch sú adekvátne v kontexte príslušného rámca finančného vykazovania.

Niektoré položky finančných výkazov sa nedajú kvantifikovať presne, a preto treba použiť odhad. Také účtovné odhady sa pohybujú od priamočiarych (ako sú napr. čisté realizovateľné hodnoty zásob a pohľadávok) k zložitým (ako sú napr. kalkulácia výnosov, ktoré sa majú vykázať z titulu dlhodobých zákaziek, a budúce záväzky z titulu záruk a garancií k výrobkom). Odhady sa môžu často vykonávať na základe značného objemu analýz historických a súčasných dát a prognózovania budúcich udalostí, ako sú napríklad transakcie týkajúce sa predaja.

Oceňovanie v účtovných odhadoch sa môže líšiť v závislosti od požiadaviek príslušného rámca finančného vykazovania a konkrétnej finančnej položky, ktorej sa odhad týka. Napríklad, cieľom odhadu v oblasti oceňovania môže byť:

- prognózovanie výsledku jednej alebo viacerých transakcií, udalostí alebo podmienok, ktoré prispeli k vzniku účtovného odhadu; alebo
- určenie hodnoty súčasnej transakcie alebo položky finančných výkazov na základe podmienok platných v čase oceňovania, ako je napríklad odhadovaná trhovú cenu konkrétneho druhu majetku alebo záväzkov. Patrí sem aj stanovenie reálnej hodnoty.

Riziko významnej nesprávnosti, ktoré vzniká na základe odhadu, často závisí od stupňa súvisiacej neistoty. V nasledujúcej schéme sú uvedené niektoré z faktorov, ktoré je potrebné zohľadniť.

| Stupeň neistoty súvisiacej s odhadom | |
|---|---|
| Nízky stupeň neistoty (nižšie RVN) | Vysoký stupeň neistoty (vyššie RVN) |
| Podnikateľské aktivity, ktoré nie sú zložité. | V značnej miere závisí od úsudku, napríklad o tom, aký bude výsledok sporu, alebo aká bude suma a načasovanie budúcich peňažných tokov závislých od neistých udalostí, ktoré môžu nastať o veľa rokov v budúcnosti. |
| Súvisí s rutinnými transakciami. | Pri počítaní sa NEPOUŽÍVAJÚ uznávané techniky oceňovania. |
| Odvodené z údajov (v kontexte účtovných odhadov reálnej hodnoty označované ako „zistiteľné“), ktoré sú ihneď k dispozícii, ako sú napr. zverejnené informácie o úrokových mierach alebo o cenách cenných papierov na burze. | Výsledky audítorského posúdenia podobných účtovných odhadov vykonaných vo finančných výkazoch v predchádzajúcom období naznačujú podstatný rozdiel medzi pôvodným účtovným odhadom a skutočným výsledkom. |
| Metóda oceňovania predpísaná v príslušnom rámci finančného vykazovania je jednoduchá a ľahko aplikovateľná. | Účtovné odhady reálnej hodnoty pre derivátové finančné nástroje, ktoré nie sú verejne obchodované. |
| Účtovné odhady reálnej hodnoty, kde model na oceňovanie v účtovných odhadoch je dobre známy alebo všeobecne akceptovaný, za predpokladu, že predpoklady alebo vstupy do tohto modelu sú zistiteľné. | Účtovné odhady reálnej hodnoty, na ktoré sa používa vysoko špecializovaný model vyvinutý pre účtovnú jednotku, alebo odhady, pre ktoré neexistujú na trhu zistiteľné predpoklady alebo vstupné údaje. |

Poznámka: Od audítora sa vyžaduje (pri uplatnení odborného úsudku), aby určil, či ktorýkoľvek z identifikovaných účtovných odhadov (s vysokým stupňom neistoty súvisiacim s odhadom) vedie k významným rizikám. Ak sa identifikuje významné riziko, audítor by sa mal oboznámiť so systémom kontrol účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít.

Po získaní audítorských dôkazov sa posudzuje racionálnosť odhadov a rozsah identifikovaných nesprávností:

- tam, kde dôkazy podporujú odhad vyjadrený jedným číslom, rozdiel medzi bodovým odhadom audítora a bodovým odhadom manažmentu predstavuje nesprávnosť;
- tam, kde audítor dospel k záveru, že dostatočné a vhodné audítorské dôkazy poskytuje ním stanovený obor prípustných hodnôt, bodový odhad manažmentu, ktorý leží mimo audítorom stanoveného oboru prípustných hodnôt, by nebol podporený audítorskou dokumentáciou. V takých prípadoch je nesprávnosť minimálne taká, ako rozdiel medzi bodovým odhadom manažmentu a najbližším číslom z intervalu, ktorý stanovil audítor.

Rozdiel medzi výsledkom účtovného odhadu a hodnotou pôvodne vykázanou alebo zverejnenou vo finančných výkazoch nemusí nutne predstavovať nesprávnosť finančných výkazov. Osobitne to platí v prípade účtovných odhadov reálnej hodnoty, kde je každý pozorovateľný výsledok stále ovplyvňovaný udalosťami alebo podmienkami nasledujúcimi po dátume, v ktorom sa vykoná odhad ocenenia pre potreby finančných výkazov.

11.2 Posúdenie rizík

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 540.8 | <p>Pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík, ako aj pri súvisiacich aktivitách zameraných na pochopenie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej interných kontrol v súlade s požiadavkami ISA 315, sa audítor oboznámi s ďalej uvedenými skutočnosťami, aby získal základ umožňujúci identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností účtovných odhadov (pozri odsek A12):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) požiadavky podľa platného rámca finančného vykazovania relevantné pre účtovné odhady vrátane príslušných zverejnení (pozri odseky A13 – A15); (b) ako manažment identifikuje takéto transakcie, udalosti a okolnosti, ktoré by mohli viesť k potrebe účtovné odhady vykázať alebo zverejniť vo finančných výkazoch. Audítor si počas takéhto oboznamovania sa vyžiada od manažmentu informácie o zmenách okolností, ktoré môžu viesť k novým účtovným odhadom alebo k potrebe zrevidovať súčasné účtovné odhady (pozri odseky A16 – A21); (c) ako manažment tvorí účtovné odhady a pochopenie údajov, na ktorých sú odhady založené, vrátane (pozri odseky A22 – A23): <ul style="list-style-type: none"> (i) metódy, a keď to je vhodné aj modelu, použitých pri tvorbe účtovných odhadov (pozri odseky A24 – A26), (ii) relevantných kontrol (pozri odseky A27 – A28), (iii) skutočnosti, či manažment využil experta (pozri odseky A29 – A30), (iv) predpokladov, z ktorých účtovné odhady vychádzajú (pozri odseky A31 – A36), (v) či v porovnaní s predchádzajúcim obdobím došlo alebo malo dôjsť k zmene metódy na tvorbu účtovných odhadov a ak áno, prečo (pozri odsek A37), a (vi) či manažment posúdil vplyv neistoty pri odhadovaní a ak áno, ako (pozri odsek A38). |
| 540.9 | <p>Audítor preverí výsledné účtovné odhady vykázané vo finančných výkazoch za predchádzajúce účtovné obdobie alebo, ak to je vhodné, preverí ich následné prehodnotenie na účely bežného obdobia. Charakter a rozsah auditorovho preverenia zohľadňuje charakter účtovných odhadov, ako aj to, či informácie získané preverení budú relevantné z hľadiska identifikácie a posúdenia rizík významných nesprávností účtovných odhadov uskutočnených vo finančných výkazoch za bežné obdobie. Cieľom preverenia však nie je spochybniť úsudky z predchádzajúcich období založené na informáciách, ktoré boli dostupné v danom čase (pozri odseky A39 – A44).</p> |
| 540.10 | <p>Pri identifikácii a posudzovaní rizík významných nesprávností v súlade s požiadavkou ISA audítor vyhodnotí stupeň neistoty pri odhadovaní spojenej s účtovným odhadom (pozri odseky A45 – A46).</p> |
| 540.11 | <p>Audítor rozhodne, či podľa jeho úsudku niektorý z účtovných odhadov identifikovaných ako odhad s vysokou neistotou pri odhadovaní nevedie k významným rizikám (pozri odseky A47 – A51).</p> |

Pre malé účtovné jednotky bude množstvo práce pri príprave odhadov menšie, keďže ich podnikateľské aktivity sú často obmedzené a transakcie sú menej zložité. Často potrebu účtovných odhadov identifikuje jediná osoba, majiteľ v pozícii manažéra, a audítor môže preto zúžiť svoje dopytovanie. Je však menej pravdepodobné, že malé účtovné jednotky budú mať dispozícií manažérskeho experta, ktorý by použil svoje skúsenosti a kompetencie na vykonanie požadovaného bodového odhadu. V takých prípadoch môže riziko významnej nesprávnosti ešte narásť, ak takýto expert nie je najatý z externého prostredia.

NA ZVÁŽENIE

Tam, kde sa v procese vypracovania odhadov mohla vo veľkej miere využívať práca experta z manažmentu, diskutujte o tejto potrebe s manažmentom účtovnej jednotky v rámci procesu auditu čím skôr, aby sa mohli prijať vhodné opatrenia.

Kľúčové oblasti, ktorým sa má audítor venovať, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 11.2-1

| Zameranie | Opis |
|---|--|
| Ako sa identifikuje potreba odhadu? | Mohla by vyplývať z používaného účtovného rámca alebo transakcií, udalostí a okolností, ktoré môžu viesť k potrebe účtovných odhadov, ktoré sa majú vykázať alebo zverejniť vo finančných výkazoch. Okrem toho si audítor vyžiada informácie od manažmentu o zmenách okolností, ktoré vedú k vzniku nových, prípadne k potrebe revízie existujúcich účtovných odhadov. |
| Proces stanovenia odhadov zo strany manažmentu | Posúdenie a hodnotenie procesov stanovenia odhadov manažmentom vrátane výberu východiskových predpokladov, spoľahlivosti používaných dát a každého interného schvaľovania alebo procesov posúdenia. Patrí sem aj prípadné nasadenie manažérskeho experta. Potreba manažérskeho experta môže vzniknúť napríklad z dôvodu: <ul style="list-style-type: none"> • osobitného charakteru záležitosti vyžadujúcej si odhady; • odborného charakteru modelu, ktorého použitie si vyžaduje dodržanie ustanovení príslušného rámca finančného vykazovania (napr. určité oceňovania reálnej hodnoty); a • nezvyčajný alebo zriedkavý charakter podmienky, transakcie alebo udalosti vyžadujúcej účtovný odhad. |
| Výsledky odhadov pripravené v predchádzajúcich obdobiach | Posúdenie výsledku odhadov predchádzajúcich období a pochopenie príčin rozdielov medzi odhadmi z predchádzajúceho obdobia a aktuálnymi hodnotami. Toto pomôže oboznámiť sa: <ul style="list-style-type: none"> • s účinnosťou (alebo neúčinnosťou) procesu stanovenia odhadu manažmentom; • s existenciou akejkoľvek predpojatosti zo strany manažmentu (ISA 240 tiež vyžaduje posúdenie odhadov pre možný podvod); • s existenciou relevantných auditorských dôkazov; a • so stupňom neistoty súvisiacej s odhadovaním, ktorého zverejnenie vo finančných výkazoch sa môže vyžadovať. |

| Zameranie | Opis |
|--|---|
| Stupeň neistoty súvisiacej s odhadovaním | <p>Zvážte nasledujúce faktory:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozsah uplatnenia úsudku manažmentu; • citlivosť na zmeny predpokladov; • existencia uznávaných techník na oceňovanie, ktoré znižujú neistotu; • dĺžka prognózovaného obdobia a relevantnosť použitých dát; • dostupnosť spoľahlivých dát z externých zdrojov; • rozsah, v akom vychádza odhad z pozorovateľných alebo nepozorovateľných vstupov; a • sklon k predpojatosti. <p>Poznámka: Určte, či účtovné odhady s vysokou neistotou odhadovania sú tiež „významnými rizikami“, ktorými sa má audítor zaoberať.</p> |
| Dôležitosť odhadov | <p>Pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti zvážte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • skutočnosti, ktoré boli uvedené v tejto schéme; • aktuálnu alebo očakávanú hodnotu odhadu; a • či je odhad významným rizikom. Pozri „stupeň neistoty pri odhadovaní“ v predchádzajúcom texte. |

11.3 Reakcia na posúdené riziká

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 540.12 | <p>Na základe posúdených rizík významných nesprávností audítor stanoví (pozri odsek A52):</p> <ol style="list-style-type: none"> a) či manažment vhodne uplatnil požiadavky platného rámca finančného vykazovania relevantného z hľadiska účtovného odhadu; a (pozri odsek A53 – A56) b) či sú metódy na stanovenie účtovných odhadov vhodné a či sa uplatňovali konzistentne a či zmeny účtovných odhadov alebo metód na ich stanovenie v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím, ak nastali, sú za daných okolností vhodné (pozri odseky A57 – A58). |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 540.13 | <p>Pri reakcii na posúdené riziká významných nesprávností v súlade s požiadavkou ISA 330 audítor uskutoční jednu alebo viacero z ďalej uvedených aktivít, pričom vezme do úvahy charakter účtovného odhadu (pozri odseky A59 – A61):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozhodne, či udalosti, ktoré nastali do dátumu správy audítora, poskytujú auditorské dôkazy pre účtovný odhad (pozri odseky A62 – A67); (b) otestuje spôsob, ktorým manažment uskutočnil odhad, ako aj údaje, z ktorých odhad vychádza. Pritom audítor posúdi (pozri odseky A68 – A70): <ul style="list-style-type: none"> (i) či je použitá metóda oceňovania za daných okolností vhodná (pozri odseky A71 – A76), a (ii) či predpoklady, ktoré manažment použil, sú primerané z hľadiska cieľov oceňovania podľa platného rámca finančného vykazovania (pozri odseky A77 – A83); (c) otestuje prevádzkovú účinnosť kontrol týkajúcich sa procesu, akým manažment stanovil účtovné odhady, a uskutoční aj vhodné substantívne postupy (pozri odseky A84 – A86); (d) vypracuje bodový odhad alebo interval možných odhadov, aby posúdil bodový odhad manažmentu. Na tento účel (pozri odseky A87 – A91): <ul style="list-style-type: none"> (i) ak audítor používa predpoklady alebo metódy, ktoré sa líšia od predpokladov alebo metód manažmentu, dostatočne sa oboznámi s predpokladmi alebo metódami manažmentu, aby mohol zistiť, či jeho bodový odhad alebo interval možných výsledkov zohľadňuje príslušné premenné a aby mohol vyhodnotiť všetky významné rozdiely oproti bodovému odhadu manažmentu (pozri odsek A92), (ii) keď audítor dospeje k záveru, že je vhodné používať interval, bude ho na základe dostupných auditorských dôkazov zužovať dovtedy, kým všetky výsledky v rámci intervalu nebudú považovať za primerané (pozri odseky A93 – A95). |
| 540.14 | <p>Pri zisťovaní záležitostí identifikovaných v odseku 12 alebo pri reakcii na posúdené riziká významných nesprávností podľa odseku 13 audítor zväží, či na získanie dostatočných a vhodných auditorských dôkazov netreba špeciálne schopnosti alebo znalosti vzhľadom na jeden alebo viacero aspektov účtovných odhadov (pozri odseky A96 – A101).</p> |
| 540.15 | <p>Pri účtovných odhadoch vedúcich k významným rizikám audítor popri iných substantívnych postupoch vykonaných na splnenie požiadaviek ISA 330 vyhodnotí (pozri odsek A102):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ako manažment zväžil alternatívne predpoklady alebo výsledky a prečo ich zamietol, prípadne ako inak manažment pri tvorbe účtovných odhadov riešil neistotu pri odhadovaní (pozri odseky A103 – A106); (b) či sú významné predpoklady, ktoré manažment použil, primerané (pozri odseky A107 – A109), (c) zámer manažmentu vykonať špecifické postupy a jeho schopnosť uskutočniť ich, keď je to relevantné z hľadiska primeranosti významných predpokladov, ktoré manažment použil, alebo vhodnej aplikácie platného rámca finančného vykazovania (pozri odsek A110). |
| 540.16 | <p>Ak audítor usúdi, že manažment nevyriešil primerane vplyv neistoty pri odhadovaní na účtovné odhady vedúce k vzniku významných rizík, potom, ak to považuje za potrebné, vypracuje interval, pomocou ktorého treba vyhodnotiť primeranosť účtovného odhadu (pozri odseky A111 – A112).</p> |

V menších účtovných jednotkách je pravdepodobné, že manažment sa bude zúčastňovať na procese finančného vykazovania, ktorý zahŕňa prípravu účtovných odhadov. V dôsledku toho neexistuje kontrola nad procesom odhadovania a ak existuje, môže fungovať neformálne. Preto bude reakcia audítora na posúdené riziká v svojej podstate pravdepodobne substantívna a audítora bude reagovať jedným alebo viacerými spôsobmi opísanými v ďalšom texte.

Schéma 11.3-1

| Zameranie | Opis |
|---|---|
| Boli odhady pripravené primerane? | <ul style="list-style-type: none"> • Testujte, ako manažment stanovil účtovný odhad a z akých informácií sa pritom vychádzalo. Zhodnoťte, či: <ul style="list-style-type: none"> – použitá metóda oceňovania zodpovedá daným okolnostiam, a – predpoklady, ktoré manažment použil, zodpovedajú cieľom oceňovania príslušného rámca finančného vykazovania. • Testujte prevádzkovú účinnosť prípadných kontrol toho, ako manažment dospel k účtovnému odhadu, spolu s primeranými substantívnymi postupmi. • Stanovte bodový odhad alebo interval, ktorý bude slúžiť na hodnotenie bodového odhadu manažmentu. Ak sa audítrom použité predpoklady alebo metódy líšia od tých, ktoré použil manažment, oboznámte sa s predpokladmi a metódami manažmentu postačujúcimi na prijatie záveru, že bodový odhad audítora alebo ním stanovený interval zohľadňuje všetky relevantné premenné. Vyhodnoťte tiež každú významnú odchýlku od bodového odhadu manažmentu. Ak je vhodné použiť interval, zúžte interval na základe dostupných auditorských dôkazov, až pokiaľ nebudú všetky výsledky v rámci daného intervalu považované za primerané. |
| Do akej miery sú spoľahlivé podporné dôkazy? | <p>Vykonajte jeden alebo viacero nasledujúcich postupov, v závislosti od charakteru účtovného odhadu, charakteru dôkazov, ktoré sa majú získať, a posúdených rizík významnej nesprávnej vrátane toho, či je posúdené riziko považované za významné riziko:</p> <p>Zvážte udalosti po konci obdobia na uistenie sa o tom, že zodpovedajú odhadom manažmentu. Tento krok môže mať význam najmä v niektorých menších účtovných jednotkách, kde vlastníky vystupujú aj ako manažéri a manažment nemá formalizované kontrolné postupy zamerané na účtovné odhady.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testujte použité informácie, kontroly (ak existujú), metódy a predpoklady. • Na základe dostupných dôkazov a diskusií s manažmentom stanovte na porovnanie s odhadom účtovnej jednotky nezávislý bodový odhad alebo obor prípustných hodnôt. Za nesprávnosť sa považuje suma, o ktorú sa odhad manažmentu líši od bodového odhadu, alebo o ktorú presahuje obor prípustných hodnôt. • V prípade, že medzi súvahovým dňom a dátumom správy audítora existuje dlhšie obdobie, posúdenie udalostí v tomto období zo strany audítora môže byť efektívnym zhodnotením účtovných odhadov, ak nešlo o účtovné odhady reálnej hodnoty. |

| Zameranie | Opis |
|-----------------------------------|--|
| Možná zaujatosť manažmentu | <ul style="list-style-type: none"> Identifikujte, či existujú indikátory možnej predpojatosti manažmentu. Sem môžu patriť zmeny v spôsobe výpočtu odhadov, alebo výber bodového odhadu, ktorý naznačuje charakter optimistického alebo pesimistického správania. K tomu môže prísť, ak odhady stále ležia na jednej z hraníc audítorom zvoleného oboru prípustných hodnôt, alebo tam, kde sa predpojatosť prejavuje v prechode od jednej hranice oboru k druhej hranici v za sebou idúcich obdobiach. Napríklad, tam, kde sa manažment rozhodne podnik prediť, zmení sa pohľad na výsledok hospodárenia zo snahy o minimalizovanie daní na maximalizáciu výsledku hospodárenia. Zvážte kumulatívny efekt predpojatosti pri stanovení účtovných odhadov manažmentu. |

Tam, kde je odhad zložitý, alebo sa pri ňom využívajú špeciálne metódy, môže audítor rozhodnúť, že je potrebné využitie práce experta nominovaného audítorom (pozri zväzok 1, kapitolu 15.8 – ISA 620 – pre postupy na využitie práce experta nominovaného audítorom).

11.4 Vykazovanie

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 540.19 | Audítor získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či zverejnenia týkajúce sa účtovných odhadov vykázané vo finančných výkazoch sú v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania (pozri odseky A120 – A121). |
| 540.20 | V prípade účtovných odhadov vedúcich k významným rizikám audítor v kontexte platného rámca finančného vykazovania vyhodnotí aj primeranosť zverejnenia neistoty pri ich odhadovaní vo finančných výkazoch (pozri odseky A122 – A123). |

Záverečným krokom je určenie toho, či:

- boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Tam, kde nie sú k dispozícii dostatočné a vhodné dôkazy, alebo dôkazy popierajú odhady manažmentu, audítor informuje o zisteniach manažment a zváži potrebu zmeny posúdenia rizík a vykonania dodatočných audítorských postupov;
- sú účtovné odhady primerané v kontexte príslušného rámca pre finančné vykazovanie, alebo sú nesprávne; a
- zverejnenia informácií vo finančných výkazoch o odhadoch:
 - sú v súlade s požiadavkami príslušného rámca pre finančné vykazovanie, a
 - poskytujú, v prípade, ak odhady vedú k vzniku významných rizík, primerané zverejnenie neistoty v odhadovaní.

Písomné vyhlásenia

Audítor získa od manažmentu písomné vyhlásenia týkajúce sa opodstatnenosti významných predpokladov.

Zvážte tiež získanie písomných vyhlásení o tom, či predpoklady primerane odzrkadľujú úmysel manažmentu a schopnosť konať spôsobom, ktorý sa zohľadnil pri akomkoľvek stanovení reálnej hodnoty alebo zverejnení.

12 Spriaznené osoby

Obsah kapitoly

Audítorské postupy týkajúce sa spriaznených osôb a transakcií s nimi.

Relevantné štandardy ISA

550

Schéma 12.0-1

Posúdenie rizík

Identifikujte spriaznené osoby vrátane zmien z predchádzajúcich období. Oboznámte sa s charakterom, rozsahom a účelom transakcií. Zvážte potenciál podvodu. Zostaňte ostražití pri transakciách so spriaznenými osobami počas auditu. Zvážte významné riziká.

Reakcia na riziko

Naznačujú okolnosti identifikované audítorom účasť spriaznených osôb? Získajte dôkazy na podporu tvrdení manažmentu o charaktere, rozsahu a účele transakcií. Pri nezvyčajnom priebehu podnikania zvážte význam transakcií. Zvážte ocenenie a vykázanie transakcií a zostatkov. Zvážte možný podvod.

Vykazovanie

Boli získané dostatočné a vhodné dôkazy? Existuje významná nesprávnosť? Je zverejnenie vo finančných výkazoch primerané? Získajte vyhlásenia manažmentu. Nahláste zistenia.

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 550.9 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dostatočne sa oboznámiť so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami bez ohľadu na to, či relevantný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb tak, aby bol schopný: <ul style="list-style-type: none"> (i) rozpoznať prípadné faktory rizika podvodu vyplývajúceho z tých vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, ktoré sú relevantné na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu, a (ii) dospieť na základe získaných auditorských dôkazov k záveru, či finančné výkazy vzhľadom na vplyv týchto vzťahov a transakcií: <ul style="list-style-type: none"> a) dosahujú vernú prezentáciu (v prípade rámcov zameraných na vernú prezentáciu), alebo b) nie sú zavádzajúce (v prípade rámcov zameraných na dodržiavanie pravidiel), a zároveň (b) ak platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených strán, získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy o správnej identifikácii, zaúčtovaní a zverejnení vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami vo finančných výkazoch v súlade s daným rámcom. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 550.10 | <p>Na účely štandardu ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Nezávislá transakcia (Arm's length transaction) – transakcia uskutočnená za podmienok ako medzi dobrovoľne súhlasiacim kupujúcim a dobrovoľne súhlasiacim predávajúcim, ktorí nie sú spriaznení, konajú nezávisle jeden od druhého a sledujú svoje vlastné najlepšie záujmy; (b) Spriaznená osoba (Related party) – osoba, ktorá je (pozri odseky A4 – A7) buď: <ul style="list-style-type: none"> (i) spriaznenou osobou podľa definície v platnom rámci finančného vykazovania; alebo (ii) keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje minimálne alebo nijaké požiadavky na spriaznené osoby: <ul style="list-style-type: none"> – osobou alebo iným subjektom, ktorý ovláda vykazujúcu účtovnú jednotku, alebo v nej má podstatný vplyv, a to priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých medzičlánkov; – inou účtovnou jednotkou, ktorú ovláda vykazujúca účtovná jednotka, alebo v ktorej má podstatný vplyv, a to priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých medzičlánkov; alebo – inou účtovnou jednotkou pod spoločnou kontrolou s vykazujúcou účtovnou jednotkou, s ktorou má: <ul style="list-style-type: none"> i. vlastníctvo zabezpečujúce spoločnú kontrolu; ii. vlastníkov, ktorí sú blízkymi rodinnými príslušníkmi; alebo iii. spoločný kľúčový manažment. <p>Účtovné jednotky, ktoré sú pod spoločnou kontrolou štátu (teda vlády, regionálnej alebo miestnej samosprávy), sa nepovažujú za spriaznené, ak medzi nimi nie sú významné transakcie, alebo ak spolu vo významnej miere nezdieľajú spoločné zdroje.</p> |

12.1 Prehľad

Kedže spriaznené osoby nie sú od seba nezávislé, často pri transakciách so spriaznenou osobou existujú vyššie riziká významnej nesprávnosti, než pri transakciách s nespriaznenými osobami. Ďalej môžu rámce finančného vykazovania často obsahovať požiadavky týkajúce sa zaúčtovania a zverejňovania transakcií a zostatkov so spriaznenými stranami. Tieto požiadavky majú používateľom finančných výkazov umožniť pochopenie podstaty uvedených transakcií/zostatkov a ich skutočné, prípadne potenciálne efekty.

Niektoré z faktorov potenciálneho rizika plynúceho z transakcií so spriaznenými osobami sú uvedené v nasledujúcom texte.

Schéma 12.1-1

| | Opis |
|---|---|
| Príliš zložité transakcie | Spriaznené osoby môžu pôsobiť pomocou rozsiahlej a komplexnej siete vzťahov a štruktúr. |
| Neidentifikované vzťahy a transakcie | <ul style="list-style-type: none"> • Spriaznenosť osôb môže byť utajovaná, keďže predstavujú významnú príležitosť pre konšpiratívne konanie, zatajovanie alebo manipuláciu zo strany manažmentu. • Informačný systém účtovnej jednotky nemusí byť schopný identifikovať alebo sumarizovať transakcie a nesplatené dlžné sumy medzi účtovnou jednotkou a jej spriaznenými osobami. • Manažment si nemusí byť vedomý existencie všetkých vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami. |
| Neuskutočnené v rámci bežnej podnikateľskej činnosti | Transakcie so spriaznenými osobami sa nemusia uskutočňovať za normálnych trhových podmienok, ako napríklad za sumu vyššiu ako reálna hodnota, nižšiu ako reálna hodnota alebo dokonca bez poskytnutia akejkoľvek kompenzácie. |

Manažment je zodpovedný za identifikáciu a zverejnenie spriaznených osôb a účtovanie daných transakcií. Z tejto zodpovednosti vyplýva, že manažment má zaviesť primeranú internú kontrolu na účely dosiahnutia primeranej identifikácie transakcií so spriaznenými osobami, ich zaznamenanie v informačnom systéme a zverejnenie vo finančných výkazoch.

Pri posudzovaní záznamov alebo dokumentov počas auditu má audítora povinnosť ustavične venovať zvýšenú pozornosť informáciám o spriaznených osobách. Súčasťou tohto prístupu je aj preverovanie určitých kľúčových dokumentov, nevyžaduje sa však rozsiahle preverovanie záznamov a dokumentov na účel konkrétnej identifikácie spriaznených osôb.

V menších účtovných jednotkách je pravdepodobné, že tieto postupy budú menej sofistikované a viac neformálne. Manažment nemusí mať hneď informácie o spriaznených osobách (účtovné systémy pravdepodobne neboli navrhované na účel identifikácie spriaznených osôb), takže je možné, že audítora bude musieť vykonať dopytovanie a vykonať previerku účtov s konkrétnymi osobami atď. nad rámec účtovných záznamov a zverejnených informácií vo výkazoch.

Rámce finančného vykazovania

Kedže spriaznené osoby nie sú od seba nezávislé, mnohé rámce finančného vykazovania obsahujú špecifické požiadavky týkajúce sa vzťahov, zaúčtovania a zverejňovania transakcií a zostatkov so spriaznenými stranami. To umožňuje používateľom finančných výkazov pochopiť objasnenie ich podstaty a ich skutočný, prípadne potenciálny vplyv na finančné výkazy.

Tam, kde príslušný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky na účtovanie a zverejnenie týkajúce sa spriaznených osôb, je audítora zodpovedný za vykonanie auditorských postupov na identifikáciu, posúdenie a reakciu na riziká významnej nesprávnosti spôsobené tým, že účtovná jednotka správne nezaúčtovala alebo nezverejnila vzťahy, transakcie alebo zostatky so spriaznenými osobami podľa požiadaviek príslušného rámca.

Aj tam, kde príslušný rámec finančného vykazovania nestanovuje vo vzťahu k spriazneným osobám žiadne alebo iba minimálne požiadavky, musí audítor dostatočne spoznať väzby a transakcie medzi spriaznenými osobami, aby mohol posúdiť, či finančné výkazy, ak sú ovplyvnené týmito vzťahmi a transakciami:

- zabezpečujú vernú prezentáciu (v prípade rámcov zameraných na vernú prezentáciu); alebo
- nie sú zavádzajúce (v prípade rámcov zameraných na súlad s právnymi ustanoveniami).

Ak je identifikovaná informácia, ktorá naznačuje existenciu takých vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, ktoré predtým neboli manažmentom identifikované či zverejnené, má audítor rozhodnúť, či súvisiace okolnosti potvrdzujú existenciu takýchto vzťahov alebo transakcií.

Štandard ISA 550 poskytuje usmernenie k zodpovednosti audítora a audítorským postupom, ktoré sa týkajú vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.

Schéma 12.1-2

| Zodpovednosť audítora v situácii, kde | Opis |
|--|---|
| Príslušný rámec finančného vykazovania nestanovuje žiadne alebo iba minimálne požiadavky | Oboznámiť sa so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami účtovnej jednotky v rozsahu, ktorý postačuje na: <ul style="list-style-type: none"> • rozpoznanie prípadných rizikových faktorov vyplývajúcich zo vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré sú relevantné pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu; a • prijatie záveru na základe získaných audítorských dôkazov o tom, či finančné výkazy, ak sú ovplyvnené uvedených vzťahmi alebo transakciami, zabezpečujú vernú prezentáciu (v prípade rámcov zameraných na vernú prezentáciu), alebo nie sú zavádzajúce (v prípade rámcov zameraných na súlad s právnymi ustanoveniami). |
| Príslušný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky | Okrem už opísaných krokov získať primerané audítorské dôkazy potrebné na dosiahnutie súladu so špecifickými požiadavkami na zaúčtovanie a zverejnenie vzťahov, transakcií a zostatkov so spriaznenými osobami. |

12.2 Posúdenie rizík

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 550.11 | Audítor v rámci postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít, ktorých vykonanie počas auditu vyžadujú ISA 315 a ISA 240, vykoná audítorské postupy a súvisiace aktivity uvedené v odsekoch 12 až 17 s cieľom získať informácie relevantné na identifikáciu rizík významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami (pozri odsek A8). |
| 550.12 | Diskusia, ktorú vyžadujú ISA 315 a ISA 240 v rámci tímu pracujúceho na zákazke, musí zahŕňať špecifické úvahy o náchylnosti finančných výkazov k významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby, ktorá by mohla vyplývať zo vzťahov a z transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami (pozri odseky A9 – A10). |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 550.13 | <p>Audítor získa od manažmentu informácie týkajúce sa:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky vrátane zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu (pozri odseky A11 – A14); (b) charakteru vzťahov medzi účtovnou jednotkou a týmito spriaznenými osobami, a (c) skutočnosti, či účtovná jednotka počas daného obdobia uskutočnila transakcie s týmito spriaznenými osobami a ak áno, vyžiada si informácie o druhu a účele týchto transakcií. |
| 550.14 | <p>Audítor si vyžiada informácie od manažmentu a iných osôb v účtovnej jednotke a vykoná ďalšie postupy na posúdenie rizík, ktoré považuje za vhodné, aby sa oboznámil s prípadnými kontrolami, ktoré manažment zaviedol s cieľom (pozri odseky A15 – A20):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikovať, zaúčtovať a zverejniť vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami v súlade s platným rámcom finančného vykazovania; (b) autorizovať a schvaľovať dôležité transakcie a dohovory so spriaznenými osobami (pozri odsek A21); a (c) autorizovať a schvaľovať dôležité transakcie a dohovory prekračujúce rámec bežnej podnikateľskej činnosti. |
| 550.15 | <p>Audítor pri skúmaní záznamov alebo dokumentov počas auditu zostáva ostražitý, aby si všimol dohovory alebo iné informácie, ktoré by mohli naznačovať, že existujú vzťahy alebo transakcie so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval (pozri odseky A22 – A23). Audítor preskúma najmä ďalej uvedené, s cieľom zistiť náznaky svedčiace o existencii vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich neinformoval audítora:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) potvrdenia od bánk a právnikov, ktoré získal v rámci auditorských postupov; (b) zápisnice zo zasadnutí akcionárov a osôb poverených spravovaním; a (c) ďalšie záznamy alebo dokumenty, ktoré audítor považuje za nevyhnutné vzhľadom na okolnosti týkajúce sa účtovnej jednotky. |
| 550.16 | <p>Keď audítor pri vykonávaní auditorských postupov vyžadovaných podľa odseku 15, alebo pri vykonávaní iných auditorských postupov identifikuje dôležité transakcie, ktoré sa vymykajú z bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, vyžiada si od manažmentu informácie: (pozri odseky A24 – A25):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) o charaktere týchto transakcií (pozri odsek A26); a (b) o tom, či je možné, aby na nich boli zainteresované spriaznené osoby (pozri odsek A27). |
| 550.17 | <p>Audítor poskytne relevantné informácie, ktoré získal o spriaznených osobách účtovnej jednotky, ostatným členom tímu pracujúcemu na zákazke (pozri odsek A28).</p> |
| 550.18 | <p>Audítor pri plnení požiadavky ISA 315, aby identifikoval a posúdil riziká významnej nesprávnosti, identifikuje a posúdi riziká významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami a rozhodne, či niektoré z týchto rizík predstavujú závažné riziká. Pri tomto rozhodovaní audítor k identifikovaným dôležitým transakciám so spriaznenými osobami prekračujúcim rámec bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky pristupuje ako k transakciám, ktoré spôsobujú vznik závažných rizík.</p> |
| 550.19 | <p>Keď audítor pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík a súvisiacich činností týkajúcich sa spriaznených osôb identifikuje faktory rizika podvodu (vrátane okolností týkajúcich sa existencie spriaznenej osoby s dominantným vplyvom), v súlade s ISA 240 takéto informácie zohľadní pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu (pozri odseky A6 a A29 – A30).</p> |

Na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a transakciami k spriaznenej osobe by mal audítor brať do úvahy nasledujúce skutočnosti.

Schéma 12.2-1

| Identifikácia rizík | Opis |
|--|---|
| Zameranie sa na existenciu/podstatu/vplyv spriaznenosti osôb a transakcií | <p>Zamerajte dopytovanie na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identifikovanie spriaznených osôb vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím, • podstatu vzťahov medzi účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami, • charakter a účely transakcií so spriaznenými osobami, • prípadné kontroly, ktoré manažment zaviedol na: <ul style="list-style-type: none"> – identifikáciu, účtovanie a zverejnenie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami podľa platného rámca pre finančné vykazovanie; – autorizáciu a schválenie významných transakcií a dohôd so spriaznenými osobami; a – autorizáciu a schválenie významných transakcií a dohôd nad rámec bežnej podnikateľskej činnosti. |
| Zváženie možnosti podvodu | <p>V rámci tímu realizujúceho zákazku diskutujte o náchylnosti finančných výkazov na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom alebo chybou vyplývajúcou zo vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.</p> <p>Takisto zvážte, či je dominancia manažmentu prezentovaná jednou osobou alebo malou skupinou bez toho, aby existovala obmedzujúca kontrola. Medzi indikátory dominantného vplyvu patria tieto skutočnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spriaznená osoba vetovala významné podnikateľské rozhodnutia manažmentu alebo osôb poverených spravovaním; • Finálny súhlas významných transakcií vykonávajú spriaznené strany; • Neexistuje žiadna alebo iba malá diskusia manažmentu alebo osôb poverených spravovaním k podnikateľským návrhom iniciovaných spriaznenou osobou; a • Transakcie, v ktorých je zainteresovaná spriaznená osoba (alebo blízky rodinný príslušník spriaznenej osoby), sú len zriedka posudzované a schvaľované nezávislou osobou. <p>Dominantný vplyv môže tiež existovať v tých prípadoch, keď spriaznená osoba mala vedúcu rolu pri zakladaní účtovnej jednotky a túto vedúcu rolu hrá naďalej pri riadení účtovnej jednotky.</p> <p>Ak sú identifikované rizikové faktory, posúďte riziká významnej nesprávnej. V prípade, že sa riziko významnej nesprávnej vyskytlo, zabezpečte primeranú auditorskú reakciu.</p> |
| Zachovanie všímavosti pri preverovaní záznamov a dokumentov | <p>Pri preverovaní záznamov a dokumentov si vždy všímajte nezverejnené vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami. Preverte najmä nasledujúce záznamy a dokumenty súvisiace so spriaznenými osobami, ktoré v minulosti neboli identifikované alebo zverejnené:</p> <ul style="list-style-type: none"> • získané potvrdenia z bánk a od právnikov; • zápisnice zo stretnutí akcionárov a osôb poverených spravovaním; a • iné záznamy alebo dokumenty, ktoré sú za daných okolností považované za dôležité. <p>Vždy sa podelte o informácie získané o možných spriaznených osobách s ostatnými členmi tímu.</p> |

| Identifikácia rizík | Opis |
|-------------------------------|--|
| Identifikujte významné riziká | Významné transakcie so spriaznenými osobami mimo rámca bežného podnikania môžu viesť k významnými rizikám. |

NA ZVÁŽENIE

V menších účtovných jednotkách môže byť identifikácia transakcií spriaznených osôb často náročná. Ak klient používa štandardný softvérový balík, zvažte získanie elektronickej kópie transakcií a ich prenesenie do elektronickej tabuľky. Použitím triediacich charakteristík a konfiguráciou výberových kritérií bude možné získať informácie o zákazníkoch/dodávateľoch s malým počtom veľkých transakcií alebo s významnými transakciami čo sa týka objemu alebo charakteru, ktoré nie sú bežné.

12.3 Reakcia na riziko

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 550.20 | V súvislosti s požiadavkou ISA 330, aby audítor reagoval na posúdené riziká, audítor vypracuje a vykoná ďalšie audítorské postupy na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov o posúdených rizikách významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami. Tieto audítorské postupy musia zahŕňať postupy, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 21 až 24 (pozri odseky A31 – A34). |
| 550.21 | V prípade identifikácie dohovorov alebo informácií naznačujúcich existenciu vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval, audítor rozhodne, či existujúce okolnosti potvrdzujú existenciu daných vzťahov alebo transakcií. |
| 550.22 | V prípade identifikácie spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval, audítor: <ul style="list-style-type: none"> (a) poskytne relevantné informácie promptne ostatným členom tímu pracujúceho na zákazke (pozri odsek A35); (b) keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb: <ul style="list-style-type: none"> (i) požiada manažment, aby identifikoval všetky transakcie s novoidentifikovanými spriaznenými osobami, aby ich mohol audítor následne vyhodnotiť, a (ii) vyžiada si informácie, prečo kontroly účtovnej jednotky zamerané na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami neumožnili identifikáciu alebo zverejnenie vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami; (c) vykoná vhodné substantívne audítorské postupy týkajúce sa takýchto novoidentifikovaných spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami (pozri odsek A36); (d) opätovne zväži riziko možnej existencie ďalších spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o ktorých audítora neinformoval, a podľa potreby vykoná dodatočné audítorské postupy; (e) vyhodnotí následky pre audit, keď sa zdá, že nezverejnenie informácií o spriaznených osobách a transakciách so spriaznenými osobami bolo zo strany manažmentu úmyselné (čo svedčí o riziku významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu) (pozri odsek A37). |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 550.23 | <p>Pre identifikované dôležité transakcie so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky audítora:</p> <p>(a) preskúma prípadné podkladové zmluvy alebo dohody a vyhodnotí, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) podnikateľské zdôvodnenie (alebo chýbajúce zdôvodnenie) transakcií svedčí o tom, že transakcie sa uzavreli s cieľom podvodného finančného vykazovania alebo na utajenie skutočnosti, že došlo k odcudzeniu majetku (pozri odseky A38 – A39), (ii) podmienky transakcií sú konzistentné s vysvetleniami manažmentu, (iii) transakcie sú riadne zaúčtované a vykázané v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, a <p>(b) získa audítorské dôkazy, že transakcie boli správne autorizované a schválené (pozri odseky A40 – A41).</p> |
| 550.24 | <p>Keď manažment vo finančných výkazoch uviedol tvrdenie v tom zmysle, že transakcia so spriaznenou osobou sa vykonala za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky v prípade nezávislej transakcie, audítora je povinný získať pre toto tvrdenie dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri odseky A42 – A45).</p> |

V rámci reakcie na identifikované riziká významnej nesprávnosti súvisiacich so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami by mal audítora zvážiť nasledujúce skutočnosti:

Schéma 12.3-1

| Zameranie | Opis |
|--|--|
| Situácia, ak audítora identifikuje dohody alebo informácie, ktoré naznačujú existenciu vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami | <ul style="list-style-type: none"> • Rozhodnite, či súvisiace okolnosti potvrdzujú ich existenciu; • Promptne poskytnite dané informácie tímu pracujúcemu na zákazke; • Požiadajte manažment, aby identifikoval všetky transakcie so spriaznenými osobami; • V prípade, že spriaznené osoby neboli predtým identifikované, opýtajte sa na dôvody. Zvážte: <ul style="list-style-type: none"> – zlyhanie každej kontroly zameranej na identifikáciu spriaznených osôb, a – podvod (nezverejnenie manažmentom sa javí byť zámerným); • Zvážte riziko, že môžu existovať iné nezverejnené spriaznené osoby alebo významné transakcie so spriaznenými osobami a pristúpte podľa potreby k dodatočným audítorským postupom; a • Realizujte vhodné substantívne audítorské postupy. |
| Významné transakcie so spriaznenými osobami nad rámec bežnej podnikateľskej činnosti | <ul style="list-style-type: none"> • Preverte prípadné podkladové zmluvy a dohody a zhodnoťte, či: <ul style="list-style-type: none"> – ich podstata naznačuje možnosť podvodného finančného vykazovania alebo zatajenie scudzenia majetku, – podmienky sú konzistentné s vysvetlením manažmentu, – transakcie sú zaúčtované a zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania; a • Uistite sa, že transakcie boli primerane autorizované a schválené. |
| Tvrdenia manažmentu | <p>Získajte dostatočné primerané audítorské dôkazy k tvrdeniam manažmentu o podstate a rozsahu transakcií so spriaznenými osobami.</p> <p>Zvážte, či externé potvrdenia zostatkov poskytujú spoľahlivé dôkazy.</p> <p>Zvážte inkasovateľnosť a ocenenie zostatkov na konci obdobia.</p> |

12.4 Vykazovanie

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 550.25 | <p>Pri formovaní stanoviska k finančným výkazom v súlade s ISA 700 audítor vyhodnotí (pozri odsek A46):</p> <p>(a) či sú identifikované vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami riadne zaúčtované a zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania (pozri odsek A47); a</p> <p>(b) či vplyv vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami:</p> <p>(i) nepredstavuje prekážku, pre ktorú finančné výkazy nemôžu dosiahnuť vernú prezentáciu (v prípade rámcov vernej prezentácie), alebo</p> <p>(ii) spôsobuje, že sú finančné výkazy zavádzajúce (v prípade rámcov dodržania súladu).</p> |
| 550.26 | <p>Keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, audítor si vyžiada od manažmentu a, keď je to vhodné, aj od osôb poverených spravovaním, písomné vyhlásenia, že (pozri odseky A48 – A49):</p> <p>(a) audítorovi poskytli informácie o totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky a o všetkých vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami, o ktorých vedia; a</p> <p>(b) takéto vzťahy a transakcie správne zaúčtovali a zverejnili v súlade s požiadavkami rámca.</p> |
| 550.27 | Keď nie sú všetky osoby poverené spravovaním zúčastnené na riadení účtovnej jednotky, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o závažných záležitostiach, ktoré vzniknú počas auditu v súvislosti so spriaznenými osobami účtovnej jednotky (pozri odsek A50). |
| 550.28 | Audítor v audítorskej dokumentácii uvedie mená identifikovaných spriaznených osôb a charakter vzťahu s týmito osobami. |

Audítor by mal zvážiť nasledujúce skutočnosti:

Schéma 12.4-1

| Zameranie | Opis |
|---|--|
| Dokumentácia a zaznamenávanie | <ul style="list-style-type: none"> Dokumentujte mená identifikovaných spriaznených osôb a charakter vzťahov so spriaznenými osobami; a Informujte osoby poverené spravovaním o všetkých významných záležitostiach vzniknutých počas auditu v spojitosti so spriaznenými osobami. |
| Získanie vyhlásenia manažmentu | <p>Získajte písomné vyhlásenia od manažmentu (a osôb poverených spravovaním) o tom že:</p> <ul style="list-style-type: none"> všetky spriaznené osoby a transakcie s nimi boli zverejnené; a tieto vzťahy a transakcie boli primerane zaúčtované a zverejnené vo finančných výkazoch. |
| Rozhodnutie o tom, či stanovisko audítora by malo byť modifikované | <p>Modifikujte stanovisko audítora v prípade, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> nie je možné získať dostatočné primerané dôkazy týkajúce sa spriaznených osôb a transakcií; alebo zverejnenia manažmentu vo finančných výkazoch (vyžadované podľa rámca finančného vykazovania) nie sú považované za primerané. |

13 Následné udalosti

| Obsah kapitoly | Relevantné štandardy ISA |
|--|--------------------------|
| Zodpovednosť audítora týkajúca sa následných udalostí. | 560 |

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 560.4 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či sa do finančných výkazov správne a v súlade s platným rámcom finančného vykazovania premietli udalosti, ktoré nastali od dátumu daných finančných výkazov do dátumu správy audítora, vyžadujúce úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch, a(b) vhodne reagovať na skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume správy audítora, ktoré by mohli viesť k zmene a doplneniu správy audítora, keby o nich audítor vedel k uvedenému dátumu. |

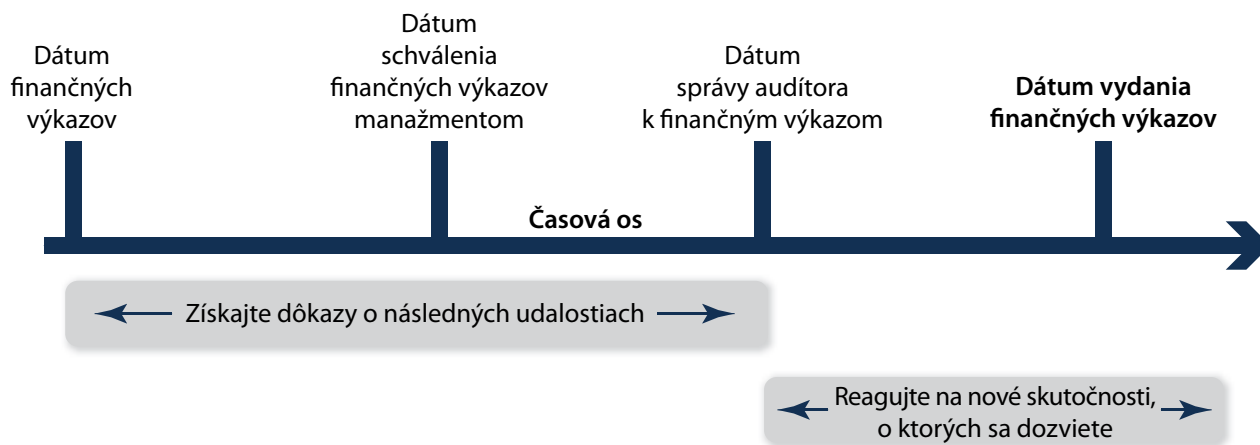
| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|---|
| 560.5 | <p>Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Dátum finančných výkazov (Date of the financial statements) – dátum konca posledného obdobia, na ktoré sa vzťahujú finančné výkazy.(b) Dátum schválenia finančných výkazov (Date of approval of the financial statements) – deň, keď sú vypracované všetky výkazy tvoriace finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok a oprávnené osoby vyhlásia, že za tieto finančné výkazy preberajú zodpovednosť (pozri odsek A2).(c) Dátum správy audítora (Date of the auditor's report) – dátum, ktorý audítor uvedie v správe k finančným výkazom v súlade s ISA 700 (pozri odsek A3).(d) Dátum vydania finančných výkazov (Date the financial statements are issued) – deň, keď sa správa audítora a auditované finančné výkazy sprístupnia tretím osobám (pozri odsek A4 až A5).(e) Následné udalosti (Subsequent events) – udalosti, ktoré nastanú v období od dátumu finančných výkazov do dátumu správy audítora, ako aj skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume správy audítora. |

13.1 Prehľad

Tento štandard poskytuje usmernenie k zodpovednosti audítora v súvislosti s následnými udalosťami.

Následné udalosti sa vyskytujú po dátume finančných výkazov (dátum predstavujúci koniec obdobia). Ďalšie kľúčové dátumy pri zostavovaní, audite a vydaní finančných výkazov sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 13.1-1



„Následné udalosti“ znamenajú:

- udalosti, ktoré nastanú v období od dátumu finančných výkazov do dátumu správy audítora; a
- skutočnosti, o ktorých sa audítor dozvie po dátume správy audítora.

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|---|
| 560.6 | Audítor vykoná auditorské postupy vypracované na získanie dostatočných a vhodných auditorských dôkazov o tom, že boli identifikované všetky udalosti, ktoré nastali od dátumu finančných výkazov do dátumu správy audítora a vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch. Od audítora sa však neočakáva, že vykoná dodatočné auditorské postupy zamerané na záležitosť, pre ktoré už skôr vykonané auditorské postupy poskytlí uspokojivé závery (pozri odsek A6). |
| 560.7 | Audítor vykoná postupy, ktoré vyžaduje odsek 6 tak, aby pokrývali obdobie od dátumu finančných výkazov po dátum správy audítora alebo po iný možný, čo najbližší dátum k dátumu správy audítora. Pri určovaní charakteru a rozsahu takýchto auditorských postupov vezme audítor do úvahy ním posúdené riziko, pričom uvedené auditorské postupy zahŕňajú: (pozri odsek A7 – A8): <ol style="list-style-type: none"> spoznanie postupov, ktoré manažment stanovil na zabezpečenie identifikácie následných udalostí; získavanie informácií od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním o tom, či nastali následné udalosti, ktoré by mohli ovplyvniť finančné výkazy (pozri odsek A9); prečítanie prípadných zápisníc zo zasadnutí vlastníkov účtovnej jednotky, manažmentu a osôb poverených spravovaním, ktoré sa konali po dátume finančných výkazov, a získavanie informácií o záležitostiach, o ktorých sa diskutovalo na zasadnutiach, pre ktoré zápisnice ešte nie sú k dispozícii (pozri odsek A10); prečítanie prípadných najnovších následných priebežných finančných výkazov účtovnej jednotky. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 560.8 | Ak audítor v dôsledku postupov vykonaných v súlade s požiadavkou odsekov 6 a 7 identifikuje udalosti, ktoré vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch, určí, či je každá udalosť vhodne zohľadnená v týchto finančných výkazoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |
| 560.9 | Audítor si od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním vyžiada v súlade s ISA 580 písomné vyhlásenie, že boli upravené alebo zverejnené všetky udalosti, ktoré nastali po dátume finančných výkazov a pre ktoré platný rámec finančného vykazovania vyžaduje úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch. |
| 560.10 | <p>Po dátume správy audítora nie je audítor povinný vykonávať audítorské postupy týkajúce sa finančných výkazov. Ak sa však audítor po dátume správy audítora, ale pred dátumom vydania finančných výkazov dozvie o skutočnostiach, o ktorých keby vedel k dátumu správy audítora, mohli by spôsobiť, že zmení a doplní správu audítora, audítor (pozri odsek A11):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) prediskutuje záležitosť s manažmentom a, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním, (b) rozhodne, či finančné výkazy treba zmeniť a doplniť, a ak áno, (c) získa informácie o tom, ako plánuje manažment záležitosť riešiť vo finančných výkazoch. |
| 560.11 | <p>Keď manažment zmení a doplní finančné výkazy, audítor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vykoná audítorské postupy nevyhnutné za daných okolností, ktoré budú zamerané na zmenu a doplnenie, (b) ak neplatia okolnosti uvedené v odseku 12: <ul style="list-style-type: none"> (i) rozšíri audítorské postupy uvedené v odsekoch 6 a 7 po deň predstavujúci dátum novej správy audítora, a (ii) poskytne novú správu audítora k zmeneným a doplneným finančným výkazom. V novej správe audítora neuvedie skorší dátum, než je dátum schválenia zmenených a doplnených finančných výkazov. |
| 560.12 | <p>Keď zákon, predpis alebo rámec finančného vykazovania nezakazujú manažmentu obmedziť zmenu a doplnenie finančných výkazov na vplyvy následnej udalosti alebo udalostí, ktoré spôsobili danú zmenu a doplnenie, a osobám zodpovedným za schválenie finančných výkazov nezakazujú obmedziť schválenie na túto zmenu a doplnenie, môže audítor audítorské postupy zamerané na následné udalosti, ktoré vyžaduje odsek 11 písm. b) bod (i), obmedziť na túto zmenu a doplnenie. V takýchto prípadoch audítor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) buď zmení a doplní správu audítora tým, že v nej uvedie dodatočný dátum, ktorý sa obmedzuje na danú zmenu a doplnenie, čím naznačí, že audítorské postupy zamerané na následné udalosti sa obmedzujú výhradne na zmenu a doplnenie finančných výkazov opísanú v príslušnej poznámke k finančným výkazom (pozri odsek A12); alebo (b) poskytne novú alebo zmenenú a doplnenú správu audítora, ktorá v odseku so zdôraznením skutočnosti alebo v odseku o inej záležitosti obsahuje vyhlásenie informujúce o tom, že audítorské postupy zamerané na následné udalosti sa obmedzujú výhradne na zmenu a doplnenie finančných výkazov, opísanú v príslušnej poznámke k finančným výkazom. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 560.13 | <p>V niektorých jurisdikciách nemusia zákon, predpis alebo rámec finančného vykazovania vyžadovať od manažmentu vydanie zmenených a doplnených finančných výkazov, takže audítor nemusí poskytnúť zmenenú a doplnenú alebo novú správu audítora. Ak však manažment finančné výkazy nezmení a nedoplní a audítor je presvedčený, že výkazy treba zmeniť a doplniť, potom (pozri odseky A13 – A14):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ak audítor účtovnej jednotke ešte neposkytol správu audítora, modifikuje stanovisko v súlade s požiadavkou ISA 705 a potom poskytne správu audítora, alebo (b) ak audítor účtovnej jednotke už poskytol správu audítora, upozorní manažment a osoby poverené spravovaním (v prípade, keď nie sú všetky osoby poverené spravovaním zúčastnené na riadení účtovnej jednotky), aby finančné výkazy nevydávali tretím osobám, kým sa neurobia potrebné zmeny a doplnenia. Ak sa však finančné výkazy následne vydajú bez potrebných zmien a doplnení, audítor urobí vhodné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa tretie osoby budú spoliehať na správu audítora (pozri odseky A15 – A16). |
| 560.14 | <p>Po vydaní finančných výkazov už audítor nie je povinný vykonávať žiadne audítorské postupy týkajúce sa predmetných finančných výkazov. Ak sa však po vydaní finančných výkazov dozvie o skutočnosti, o ktorej keby vedel k dátumu správy audítora, mohla by spôsobiť, že by zmenil a doplnil správu audítora, potom:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) záležitosť prediskutuje s manažmentom a, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním, (b) rozhodne, či finančné výkazy treba zmeniť a doplniť, a ak áno, (c) získa informácie o tom, ako plánuje manažment záležitosť riešiť vo finančných výkazoch. |
| 560.15 | <p>Keď manažment zmení a doplní finančné výkazy, audítor (pozri odsek A17):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vykoná audítorské postupy nevyhnutné za daných okolností, ktoré budú zamerané na zmenu a doplnenie; (b) preverí kroky, ktoré spravil manažment na zabezpečenie toho, že každý, kto dostane predtým vydané finančné výkazy spolu s audítorskou správou k týmto finančným výkazom, bude o situácii informovaný; (c) ak neplatia okolnosti uvedené v odseku 12: <ul style="list-style-type: none"> (i) rozšíri audítorské postupy uvedené v odsekoch 6 a 7 do dňa predstavujúceho dátum novej správy audítora a v novej správe audítora neuvedie skorší dátum, než je dátum schválenia zmenených a doplnených finančných výkazov, a (ii) poskytne novú správu audítora k zmeneným a doplneným finančným výkazom; (d) za okolností uvedených v odseku 12 zmení a doplní správu audítora, alebo poskytne novú správu audítora, ako to vyžaduje odsek 12. |
| 560.16 | <p>Audítor do novej alebo zmenenej a doplnenej správy audítora zaradí odsek so zdôraznením skutočnosti alebo odsek o inej záležitosti (záležitostiach), odkazujúci na poznámku k finančným výkazom, v ktorej je obširnejšie opísaný dôvod zmeny a doplnenia predtým vydaných finančných výkazov a predchádzajúcej správy, ktorú audítor poskytol.</p> |
| 560.17 | <p>Keď manažment nepodnikne kroky nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby bol každý, kto dostal predtým vydané finančné výkazy, informovaný o tejto situácii, a nezmení a nedoplní finančné výkazy za okolností, keď je audítor presvedčený, že ich treba zmeniť a doplniť, audítor upozorní manažment a osoby poverené spravovaním (v prípade, keď nie všetky osoby poverené spravovaním sú zúčastnené na riadení účtovnej jednotky), že audítor sa bude snažiť zabrániť spoliehaniu sa na správu audítora. Ak manažment alebo osoby poverené spravovaním ani napriek upozorneniu nepodniknú nevyhnutné kroky, audítor urobí vhodné opatrenia, aby zabránil spoliehaniu sa na správu audítora (pozri odsek A18).</p> |

Dátum schválenia finančných výkazov

Tento dátum môže byť určený spôsobom uvedeným v nasledujúcej schéme:

Schéma 13.1-2

| | |
|--------------------------------------|--|
| Dátum správy | <p>Skorší dátum, ku ktorému oprávnené osoby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stanovia, že boli zostavené všetky súčasti finančných výkazov vrátane príslušných poznámok; a • vyhlásili, že preberajú zodpovednosť za dané finančné výkazy. |
| Oprávnené osoby | <ul style="list-style-type: none"> • Jednotlivci určení zo zákona alebo z predpisu, ktorí realizujú potrebné postupy na schválenie finančných výkazov; a • Jednotlivci určení samotnou účtovnou jednotkou, ktorí realizujú vlastné postupy na schválenie finančných výkazov. |
| Potreba schválenia akcionármi | Na to, aby audítor vyvodil záver, že boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých zakladá svoje stanovisko, nie je potrebné finálne schválenie akcionármi. |

Pri rozhodovaní o existencii následných udalostí a hodnotení ich vplyvu audítor vykoná kroky uvedené v ďalšom texte.

Tabuľka 13.1-3

| Postup | Opis |
|---|---|
| Identifikujte každú následnú udalosť | <p>Vykonajte audítorské postupy na identifikovanie všetkých následných udalostí, ktoré by vyžadovali úpravu finančných výkazov alebo v nich obsiahnutých zverejnení. Patrí sem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oboznámenie sa s audítorskými postupmi (ak existujú) na účely identifikácie následných udalostí; • dopytovanie manažmentu (a osôb poverených spravovaním) o: <ul style="list-style-type: none"> – nových záväzkoch, pôžičkách alebo zábezpekách, – predaji alebo obstaraní majetku, ku ktorým došlo, alebo ktoré sa plánujú, – dohode o zlúčení alebo likvidácii, – zoštátnenom alebo zničenom majetku (napr. požiarom, povodňami), – súdnych sporoch, nárokoch a neistých skutočnostiach, – všetkých nezvyčajných účtovných úpravách, či už uskutočnených, alebo zamýšľaných, – všetkých udalostiach, ktoré sa vyskytli, alebo sa pravdepodobne môžu vyskytnúť, ktoré spochybňujú predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti alebo iných účtovných politík, – všetkých udalostiach, ktoré súvisia s určovaním odhadov alebo rezerv vo finančných výkazoch, a – všetkých udalostí relevantných z pohľadu realizovateľnosti majetku; • čítanie existujúcich zápisníc zo stretnutí (manažmentu a osôb poverených spravovaním), ktoré sa uskutočnili po dátume finančných výkazov, a dopytovanie o záležitostiach, ktoré boli predmetom stretnutí, ku ktorým ešte nie sú k dispozícii zápisnice; a • čítanie finančných správ vypracovaných po skončení obdobia, ak existujú. |

| Postup | Opis |
|--|--|
| Získanie písomných vyhlásení | Zvážte, či na podporu ostatných audítorských dôkazov, a tým aj na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov, môžu byť potrebné aj písomné vyhlásenia týkajúce sa príslušných následných udalostí. |
| Skutočnosti, ktoré sa audítor dozvie <i>(po dátume správy audítora, ale pred dátumom vydania finančných výkazov)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Diskutujte o záležitosti s manažmentom (a osobami poverenými spravovaním). • Stanovte, či finančné výkazy potrebujú úpravu. Ak áno: <ul style="list-style-type: none"> – získajte od manažmentu informácie o tom, ako chce riešiť uvedenú otázku vo finančných výkazoch, – vykonajte všetky ďalšie vyžadované audítorské postupy, a – vydajte novú správu audítora o upravených finančných výkazoch. S tým je spojené aj duálne datovanie správy, obmedzené na upravené znenie (pozri zväzok 1, kapitola 13.2) alebo zahrnutie odseku so zdôraznením skutočnosti. • Ak manažment neupraví finančné výkazy, audítor vydá modifikované stanovisko. • Ak už bola správa audítora vydaná, oznámte manažmentu (a osobám povereným spravovaním), aby nevydávali finančné výkazy tretím osobám predtým, než sa vykonajú potrebné úpravy. • Ak sú finančné výkazy vydané napriek tomuto oznámeniu, prijmite primerané opatrenia (po konzultácii s právnym zástupcom), aby sa zabránilo spoliehaniu sa na správu audítora. |
| Skutočnosti, ktoré sa audítor dozvie <i>(po vydaní finančných výkazov)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Prediskutujte danú otázku s manažmentom (a osobami poverenými spravovaním); • Stanovte, či finančné výkazy potrebujú úpravu. Ak áno, získajte od manažmentu informácie o tom, ako chce riešiť uvedenú otázku vo finančných výkazoch. • Ak manažment upraví finančné výkazy: <ul style="list-style-type: none"> – rozšírite audítorské postupy týkajúce sa následných udalostí po dátum novej správy audítora, ak nie je správa audítora upravená tak, že obsahuje dodatočný dátum obmedzujúci sa iba na konkrétnu úpravu (pozri zväzok 1, kapitolu 13.2), – vykonajte všetky požadované ďalšie audítorské postupy, – posúďte opatrenia manažmentu týkajúce sa zabezpečenia toho, že každý, kto prijal predtým vydané finančné výkazy a správu audítora k nim, je o situácii informovaný, a – vydajte novú správu audítora k upraveným finančným výkazom. • Vydajte novú alebo upravenú správu audítora, ktorá obsahuje odsek „so zdôraznením skutočnosti“ (pozri zväzok 1, kapitolu 13.2). Ak manažment neprijme opatrenia týkajúce sa zabezpečenia toho, aby každý, kto prijal predtým vydané finančné výkazy, bol o situácii informovaný: <ul style="list-style-type: none"> – oznámte manažmentu (a osobám povereným spravovaním), že audítor prijme vhodné opatrenia, aby zabránil spoliehaniu sa na správu audítora. • Ak napriek takémuto oznámeniu manažment (alebo osoby poverené spravovaním) neprijme potrebné kroky, prijmite potrebné opatrenia (po konzultácii s právnym zástupcom), aby sa zabránilo spoliehaniu sa na správu audítora. |

NA ZVÁŽENIE

Je v záujme audítora, ako aj klienta včas dokončiť prácu potrebnú na vydanie správy audítora. To minimalizuje rozsah práce potrebnej na identifikáciu, hodnotenie a prípadné zverejnenie následných udalostí vo finančných výkazoch.

13.2 Duálne datovanie

Následné udalosti, s ktorými sa audítor oboznámi po dátume správy audítora, často vyústia do potreby vykonať dodatočné audítorské práce, čo ovplyvní zostatky účtov, účtovné odhady, rezervy a iné zverejnenia vo finančných výkazoch. V takých situáciách má byť vydaná nová správa audítora, ktorá nemôže byť datovaná pred dátumom schválenia upravených finančných výkazov.

V prípade určitých následných udalostí sa však môže požadovaná dodatočná audítorská práca obmedzovať výlučne na úpravu finančných výkazov vykonanú v rámci relevantných poznámok k finančným výkazom. V týchto situáciách (za predpokladu, že to miestne zákony a predpisy dovoľujú) by sa pôvodný dátum správy audítora ponechal, ale pridal by sa nový dátum (duálne datovanie) na účely informovania čitateľov o tom, že audítorské postupy po dátume pôvodného dátumu boli obmedzené iba na následnú úpravu.

Príklad situácie, v ktorej sa uplatní duálne datovanie:

- Pôvodná správa audítora bola datovaná 15. septembra 20XX.
- 22. októbra 20XX účtovná jednotka oznámila predaj značnej časti svojej firmy. Na zohľadnenie tejto udalosti vo finančných výkazoch vypracoval manažment novú poznámku (Y).
- Audítorská práca vykonaná so zameraním na detaily poznámky Y bola dokončená 3. novembra 20XX.

Revidované znenie pre duálne datovanie správy audítora bude takéto:

„15. september 20XX okrem poznámky Y, ktorá je z 3. novembra 20XX.“

14 Nepretržité pokračovanie v činnosti

Obsah kapitoly

Zodpovednosť audítora vzhľadom na predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti uplatnený manažmentom pri zostavovaní finančných výkazov a hodnotenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti.

Relevantné štandardy ISA

570

Schéma 14.0-1

Posúdenie rizík

Zvážte a opýtajte sa manažmentu na otázky existencie udalostí/okolností, ktoré by mohli spochybniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti.

Preverte hodnotenie možných udalostí/okolností a reakcií/plánov manažmentom.

Zostaňte ostražití pre možné okolnosti alebo udalosti počas auditu.

Reakcia na riziko

Ak boli identifikované udalosti/okolnosti:

- opýtajte sa manažmentu na jeho akčný plán,
- zhodnotte akčný plán manažmentu,
- preverte spoľahlivosť použitých dát a podporu predpokladov použitých pri predpovediach peňažných tokov.

Opýtajte sa manažmentu na udalosti/okolnosti po uplynutí obdobia hodnotenia manažmentom. Zvážte dodatočné skutočnosti alebo informácie, ktoré sú k dispozícii.

Vykazovanie

Určte, či:

- existuje významná neistota vo vzťahu k identifikovaným udalostiam/okolnostiam,
- je vhodné použitie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti.

Opisujú finančné výkazy podrobne všetky udalosti/okolnosti nepretržitého pokračovania v činnosti a zverejňujú významnú neistotu?

Získajte vyhlásenia manažmentu.

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 570.9 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že manažment pri zostavovaní finančných výkazov primerane uplatnil predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, (b) dospieť na základe získaných audítorských dôkazov k záveru, či neexistuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a (c) určiť dôsledky pre správu audítora. |

14.1 Prehľad

Predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti je zásadný na zostavenie finančných výkazov.

ISA 570 poskytuje usmernenie k zodpovednosti audítora pri audite finančných výkazov z hľadiska predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti a posúdenia manažmentu o schopnosti účtovnej jednotky pokračovať v svojej činnosti aj ďalej.

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|--|
| 570.2 | <p>V súlade s predpokladom nepretržitého pokračovania v činnosti sa účtovná jednotka považuje za subjekt, ktorý bude v dohľadnej budúcnosti pokračovať vo svojej podnikateľskej činnosti. Finančné výkazy určené na všeobecné účely sa zostavujú na základe nepretržitého pokračovania v činnosti, ak manažment nezamýšľa účtovnú jednotku zlikvidovať alebo ukončiť jej činnosť, alebo nemá inú reálnu možnosť, ako to uskutočniť. Finančné výkazy na osobitné účely môžu, ale nemusia byť zostavené v súlade s rámcom finančného vykazovania, pre ktorý je základ nepretržitého pokračovania v činnosti relevantný (napríklad, základ nepretržitého pokračovania v činnosti nie je v konkrétnych jurisdikciách relevantný pre niektoré finančné výkazy vypracované na daňovom základe).</p> <p>Keď je uplatnenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti vhodné, majetok a záväzky sa účtujú na základe toho, že účtovná jednotka bude schopná realizovať svoj majetok a splniť svoje záväzky v rámci bežného podnikania (pozri odsek A1).</p> |

V súvislosti s nepretržitým pokračovaním v činnosti sa predpokladá, že účtovná jednotka bude pokračovať v svojej činnosti aj v blízkej budúcnosti bez zámeru alebo potreby likvidácie, zastavenia podnikania alebo vyhľadávania zákonnej alebo inej legálnej ochrany pred veriteľmi.

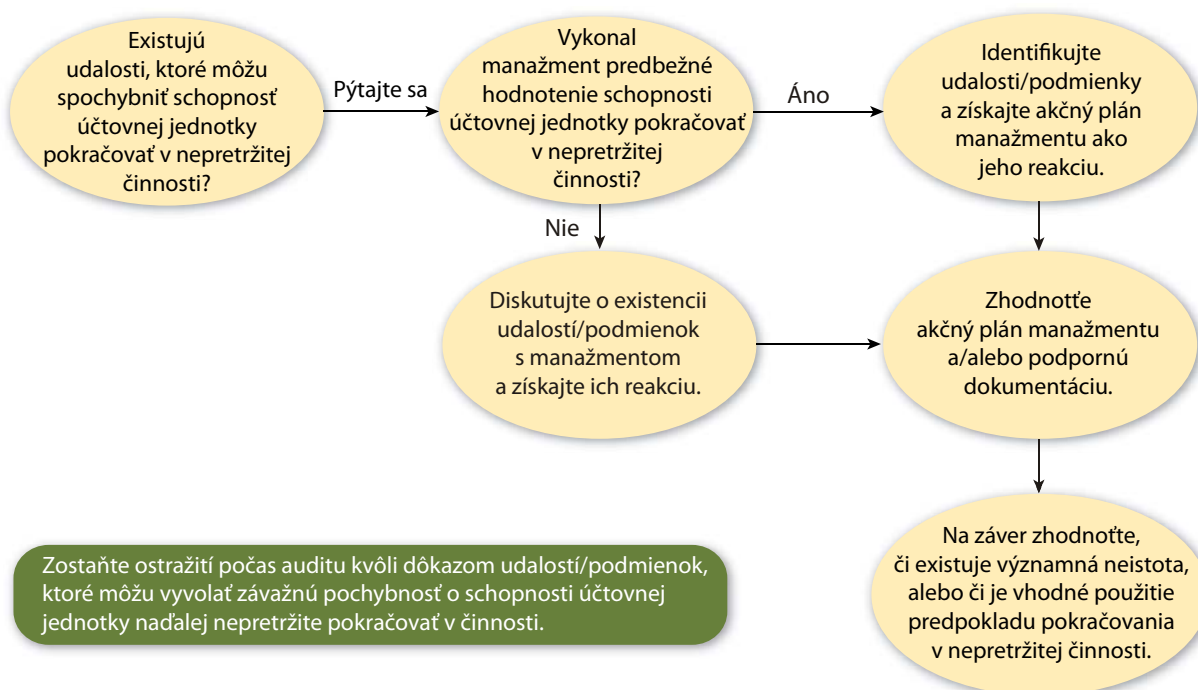
Majetok a záväzky sú preto zaznamenávané s predpokladom, že účtovná jednotka bude schopná v rámci normálneho chodu podnikania tento majetok realizovať a svoje záväzky vysporiadať.

14.2 Postupy hodnotenia rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 570.10 | <p>Pri vykonávaní postupov posúdenia rizík vyžadovaných v ISA 315 audítor zväží, či existujú udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Audítor pritom zistí, či už manažment predbežne posúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti a (pozri odseky A2 – A5):</p> <p>(a) keď takéto posúdenie uskutočnil, prediskutuje ho s manažmentom a zistí, či manažment identifikoval udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli jednotlivu alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a ak áno, plány manažmentu na ich riešenie; alebo</p> <p>(b) keď sa takéto posúdenie zatiaľ nevykonalo, audítor prediskutuje s manažmentom základ na zamýšľané uplatnenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti a od manažmentu zistí, či existujú udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli jednotlivu alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.</p> |
| 570.11 | Počas celého auditu je audítor ostražitý vzhľadom na auditorské dôkazy svedčiace o udalostiach alebo podmienkach, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri odsek A6). |

Tieto požiadavky sa dajú zosumarizovať spôsobom uvedeným v nasledujúcej schéme.

Schéma 14.2-1



Príklady niektorých udalostí alebo podmienok, ktoré jednotlivito alebo súhrnne, môžu vyvolať závažné pochybnosti o schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, sú uvedené ďalej.

Schéma 14.2-2

| | Opis: |
|-------------------------------|---|
| Finančné indikátory | <ul style="list-style-type: none"> • Stav čistých záväzkov alebo čistých krátkodobých záväzkov. • Pôžičky s pevne stanovenou dobou splatnosti a blížiacim sa dátumom splatnosti bez reálnej vyhliadky na ich obnovenie alebo splatenie, prípadne nadmerné spoliehanie sa na krátkodobé pôžičky pri financovaní dlhodobého majetku. • Náznaky ukončenia finančnej podpory zo strany veriteľov. • Záporné prevádzkové peňažné toky uvádzané v minulých alebo rozpočtovaných finančných výkazoch. • Nepriaznivé hlavné finančné ukazovatele. • Značné straty z prevádzkovej činnosti alebo závažné zníženie hodnoty majetku používaného na tvorbu peňažných tokov. • Vyplácanie dividend značne pozadu alebo ukončenie ich vyplácania. • Neschopnosť vyplatiť veriteľov k dátumu splatnosti. • Neschopnosť plniť podmienky stanovené v úverových zmluvách. • Zmena transakcií s dodávateľmi z úverových transakcií na platby okamžite pri dodaní tovaru. • Neschopnosť zabezpečiť financovanie potrebného vývoja nových výrobkov alebo financovanie iných zásadných investícií. |
| Prevádzkové indikátory | <ul style="list-style-type: none"> • Zámery manažmentu likvidovať účtovnú jednotku alebo ukončiť jej činnosť. • Strata kľúčového manažmentu bez náhrady. • Strata najväčších trhov, kľúčového klienta (klientov), koncesie, licencie alebo hlavného dodávateľa (dodávateľov). • Problémy s pracovnou silou. • Chýbajúce dôležité dodávky. • Objavenie sa mimoriadne úspešného konkurenta. |
| Iné | <ul style="list-style-type: none"> • Nedodržanie kapitálových alebo iných legálnych požiadaviek. • Súdne konania alebo konania pred regulačnými orgánmi vedené proti účtovnej jednotke, ktoré, ak budú úspešné, môžu viesť k vzniku nárokov, ktoré účtovná jednotka pravdepodobne nebude schopná uspokojiť. • Zmeny zákonov, predpisov alebo vládnej politiky, pri ktorých sa predpokladá negatívny vplyv na účtovnú jednotku. • Nepoistenie alebo nedostatočné poistenie proti možnému katastrofickému scenáru. |

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

14.3 Vyhodnotenie posúdenia manažmentu

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 570.12 | Audítor vyhodnotí posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri odseky A7 – A9; A11 – A12). |
| 570.13 | Pri vyhodnotení posúdenia manažmentu týkajúceho sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti vezme audítor do úvahy to isté obdobie, ktoré pri posúdení použil manažment, ako to vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, prípadne zákon alebo predpis, ak špecifikujú dlhšie obdobie. Keď sa posúdenie manažmentu týkajúce sa schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti vzťahuje na obdobie kratšie než dvanásť mesiacov od dátumu finančných výkazov definovaného v ISA 560, audítor požiada manažment, aby posudzované obdobie rozšíril minimálne na dvanásť mesiacov od daného dátumu (pozri odseky A10 – A12). |
| 570.14 | Pri vyhodnotení posúdenia manažmentu audítor zváži, či posúdenie manažmentu zahŕňa všetky relevantné informácie, ktorých si je audítor vedomý na základe auditu. |
| 570.15 | Audítor získa od manažmentu informácie o tom, či vie o udalostiach alebo podmienkach v období, ktoré presahuje posúdenie manažmentu, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri odseky A13 – A14). |

Vyhodnotenie plánov manažmentu v menších účtovných jednotkách

Manažment menších účtovných jednotiek nemusí pripravovať podrobné hodnotenie schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Namiesto toho sa môže spoliehať na svoje detailné znalosti o podniku a jeho finančných vyhlídkach.

Bežný postup audítora pri vyhodnocovaní zahŕňa:

- prediskutovanie strednodobého a dlhodobého financovania s manažmentom;
- potvrdenie úmyslov manažmentu zohľadnením nadobudnutých poznatkov o účtovnej jednotke a dokumentujúcich dôkazov;
- splnenie požiadavky, aby manažment predĺžil svoje hodnotiace obdobie na minimálne 12 mesiacov. Dá sa to dosiahnuť diskusiami, dopytovaním a preskúmaním podpornej dokumentácie, pričom výsledky posudzuje audítor z hľadiska ich reálnosti. Napríklad prognóza budúcich tržieb z predaja by mohla byť podporená potenciálnymi objednávkami alebo zmluvami na predaj; a
- získanie informácií od manažmentu, či vie o udalostiach/podmienkach v období presahujúcom časový rámec hodnotenia manažmentu, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

Konkrétne faktory, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, zahŕňajú:

- **Schopnosť odolať nepriaznivým podmienkam**
Menšie účtovné jednotky môžu byť schopné rýchlo zareagovať, aby využili možnosti, môžu im však chýbať potrebné zdroje na udržanie prevádzkovej činnosti.
- **Schopnosť financovania**
Sem patrí možnosť, že banky a iné subjekty poskytujúce pôžičky môžu ukončiť podporu účtovnej jednotky. Môže sem tiež patriť zrušenie alebo kľúčová zmena podmienok pôžičky alebo záruk pri pôžičke od majiteľa v pozícii manažéra (alebo iných spriaznených osôb, ako sú napr. rodinní príslušníci).

- **Ostatné závažné zmeny**

Sem môže patriť možná strata hlavného dodávateľa, najdôležitejšieho odberateľa, kľúčového zamestnanca alebo strata práva vykonávať činnosť na základe licencie, koncesie alebo inej právnej dohody.

V nasledujúcej schéme sú uvedené postupy audítora v uvedených situáciách.

Schéma 14.3-1

| Zameranie | Opis |
|---------------------------------------|---|
| Dostupné dokumentárne dôkazy | <p>Dokumentujte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmienky pôžičiek a financovania účtovnej jednotky; • podrobnosti o podriadených pôžičkách tretím osobám, ako napr. banke; • podrobnosti financovania treťou stranou, na ktoré boli poskytnuté záruky, alebo bol založený osobný majetok; a • podrobnosti o ostatných zmenách, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. |
| Dostupnosť dodatočnej podpory | <p>Zhodnoťte schopnosť vlastníka v postavení manažéra alebo iných spriaznených osôb:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poskytnúť potrebnú dodatočnú podporu v podobe pôžičiek alebo záruk; a • schopnosť plniť záväzky plynúce z takýchto podporných dohôd. |
| Ostatné významné zmeny | <p>Venujte sa dôsledkom významných zmien, ako sú strata hlavného zákazníka, dodávateľa, kľúčového zamestnanca alebo strata výnosov z predaja pre technickú zastaranosť, nová konkurencia a pod. na podnikanie.</p> |
| Vyžiadanie písomných potvrdení | <p>Vyžiadajte si písomné potvrdenia o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmienkach poskytnutej finančnej podpory; a • zámeroch alebo vysvetleniach poskytovanej podpory z pohľadu majiteľa v postavení vlastníka. |

14.4 Reakcia na riziko – v prípade identifikácie udalostí

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 570.16 | <p>V prípade identifikácie udalosti alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, audítor získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby na základe vykonania dodatočných audítorských postupov určil, či existuje, alebo neexistuje významná neistota a zväžil aj faktory, ktoré ju zmierňujú. Uvedené postupy zahŕňajú (pozri odsek A15):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) žiadosť, aby manažment vykonal posúdenie, ak manažment dosiaľ neposúdil schopnosť účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti; (b) vyhodnotenie plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov vzhľadom na posúdenie nepretržitého pokračovania v činnosti, vyhodnotenie, či je pravdepodobné, aby výsledok týchto plánov zlepšil situáciu, a vyhodnotenie, či sú plány manažmentu za daných okolností realizovateľné (pozri odsek A16); (c) keď účtovná jednotka vypracovala prognózu peňažných tokov a analýza prognózy predstavuje dôležitý faktor pri zvažovaní budúcich výsledkov udalostí alebo podmienok pri hodnotení plánov manažmentu týkajúcich sa budúcich krokov (pozri odseky A17 – A18): <ul style="list-style-type: none"> (i) vyhodnotenie spoľahlivosti podkladových údajov vygenerovaných na vypracovanie prognózy, (ii) určenie, či existuje adekvátne podpora predpokladov, z ktorých prognóza vychádza, (d) zváženie, či odo dňa, keď manažment posúdenie uskutočnil, nepridudli ďalšie dostupné skutočnosti alebo informácie, (e) vyžiadanie si písomných vyhlásení od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním, týkajúcich sa plánovaných budúcich krokov a realizovateľnosti týchto plánov. |

Tam, kde audítor identifikuje udalosti/podmienky týkajúce sa nepretržitého pokračovania v činnosti, je ďalším krokom vykonanie dodatočných postupov (vrátane zváženia zmierňujúcich faktorov) na určenie toho, či existuje, alebo neexistuje významná neistota.

Významná neistota

Niektoré z identifikovaných udalostí alebo podmienok môžu vyvolať pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Významná neistota existuje vtedy, keď sú rozsah potenciálneho vplyvu a pravdepodobnosť jeho výskytu také, že podľa názoru audítora je primerané zverejnenie charakteru a implikácií neistoty potrebné na vernú prezentáciu finančných výkazov, alebo v prípade rámca zameraného na súlad s pravidlami, aby finančné výkazy neboli zavádzajúce.

Plány opatrení manažmentu, ktoré sa venujú otázkam nepretržitého pokračovania v činnosti, obvykle zahŕňajú jednu alebo viac z nasledujúcich stratégií:

- premenu majetku na likvidnejšie prostriedky;
- požičanie peňazí alebo reštrukturalizáciu dlhu;
- zníženie alebo oddialenie výdavkov;
- reštrukturalizáciu činností vrátane produktov a služieb;
- vyhľadávanie možností na fúziu alebo akvizíciu; alebo
- zvýšenie kapitálu.

V nasledujúcej schéme sú uvedené kroky audítora zamerané na otázky nepretržitého pokračovania v činnosti.

| Zameranie | Opis |
|---|--|
| Získanie hodnotenia a plánu manažmentu | Požiadajte manažment o posúdenie schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, ak zatiaľ nebolo realizované. |
| Vyhodnotenie plánu opatrení manažmentu | <p>Vyhodnoťte budúce opatrenia manažmentu, ktoré reagujú na posúdenie otázok nepretržitého pokračovania v činnosti. Zamerajte sa na tieto oblasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Budú viesť plánované výsledky k zlepšeniu situácie? • Sú plány za daných okolností reálne? • Do akej miery sú spoľahlivé prognózy zisku/peňažných tokov a aké existujú podklady pre použité predpoklady? • Identifikácia, diskusia a získanie dôkazov pre iné faktory, ktoré môžu ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti, ako sú napríklad: <ul style="list-style-type: none"> – slabé výsledky hospodárenia v nedávnom období, – porušenie podmienok dlhopisov alebo úverových zmlúv, – uvádzanie finančných ťažkostí v zápisniciach zo stretnutí, – existencia sporov/nárokov a odhady ich finančných dôsledkov, – existencia, legálnosť a vymáhateľnosť zmluvných vzťahov týkajúcich sa poskytnutia alebo zachovania finančnej podpory od spriaznených alebo tretích strán, – finančná schopnosť spriaznených a tretích strán poskytnúť dodatočné zdroje alebo záruky za úvery, – ostatné následné udalosti, a – indikátory podvodu, ako sú obchádzanie kontrol manažmentom, fiktívne transakcie alebo zamlčanie významných skutočností. • Pokračujúca existencia, podmienky a adekvátnosť úverových zdrojov. • Správy o opatreniach regulačných inštitúcií. • Primeranosť podpory úvah o každom plánovanom odpredaji majetku. <p>Zvážte tiež vplyv všetkých dodatočných skutočností alebo informácií od dátumu, keď manažment vykonal svoje hodnotenie a pripravil plány.</p> |
| Získanie písomných potvrdení | Vyžiadajte si písomné vyhlásenie od manažmentu (a osôb poverených spravovaním) týkajúce sa ich plánov budúcich opatrení a ich reálnosti. |

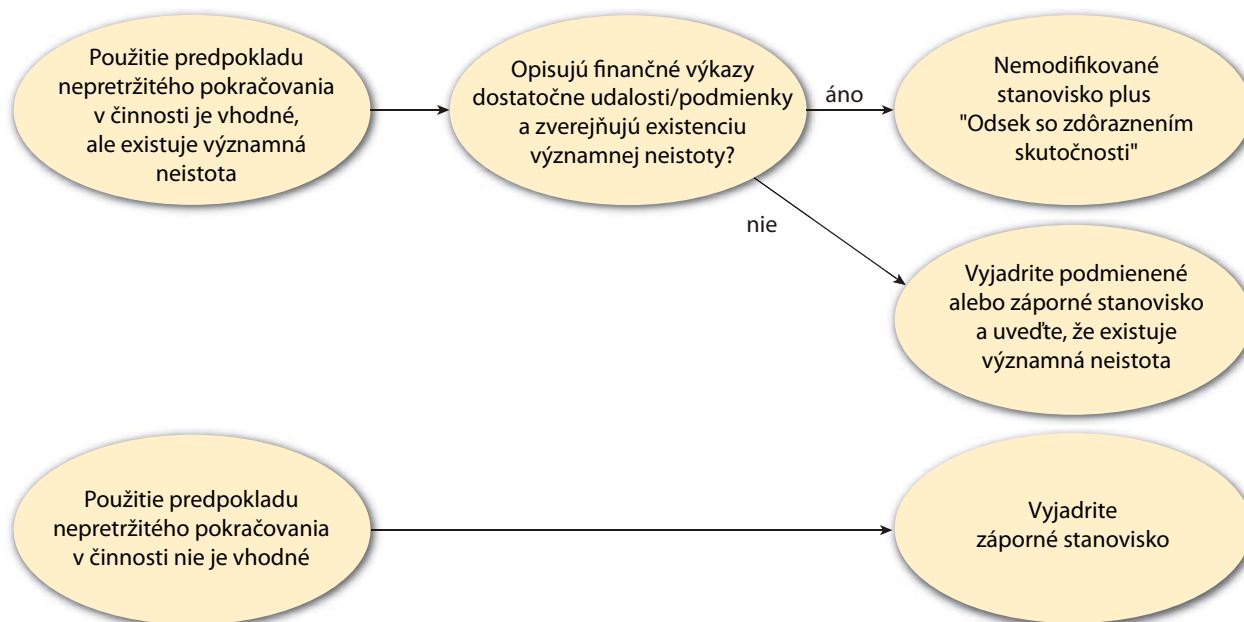
14.5 Vykazovanie

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 570.17 | <p>Na základe získaných audítorských dôkazov audítor dospeje k záveru, či podľa jeho úsudku existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli jednotlivito alebo súhrnne vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Významná neistota existuje vtedy, keď je veľkosť jej potenciálneho vplyvu a pravdepodobnosť jej vzniku podľa úsudku audítora taká, že vhodné zverejnenie charakteru a dôsledkov danej neistoty je nevyhnutné (pozri odsek A19):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) na vernú prezentáciu finančných výkazov v prípade rámca finančného vykazovania vernej prezentácie, alebo (b) na to, aby v prípade rámca dodržiavania súladu finančné výkazy neboli zavádzajúce. |
| 570.18 | <p>Keď audítor dospeje k záveru, že za daných okolností je vhodné použiť predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, ale existuje významná neistota, audítor určí, či finančné výkazy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) adekvátne opisujú najdôležitejšie udalosti alebo podmienky, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a plány manažmentu na riešenie týchto udalostí a podmienok, a (b) jasne zverejňujú, že existuje významná neistota týkajúca sa udalostí alebo podmienok, ktoré by mohli vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, a preto možno nebude schopná realizovať svoj majetok a splniť si záväzky v rámci bežného podnikania (pozri odsek A20). |
| 570.19 | <p>Keď sa vo finančných výkazoch zverejnia adekvátne informácie, audítor vyjadrí nemodifikované stanovisko a do správy audítora zaradí odsek so zdôraznením skutočnosti, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) upozornil na existenciu významnej neistoty týkajúcej sa udalosti alebo podmienky, ktorá by mohla vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej pokračovať nepretržite v činnosti, a (b) upozornil na poznámku vo finančných výkazoch, v ktorej sú zverejnené záležitosti uvedené v odseku 18 (pozri ISA 706 a odseky A21 – A22). |
| 570.20 | <p>Ak sa vo finančných výkazoch nezverejnia adekvátne informácie, audítor v súlade s ISA 705 vyjadrí podmienené alebo záporné stanovisko, podľa toho, ktoré je vhodné. Audítor v správe audítora uvedie, že existuje významná neistota, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti (pozri odseky A23 – A24).</p> |
| 570.21 | <p>Keď boli finančné výkazy zostavené na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, ale podľa úsudku audítora manažment predpoklad o nepretržitom pokračovaní v činnosti vo finančných výkazoch použil nevhodne, audítor vyjadrí záporné stanovisko (pozri odseky A25 – A26).</p> |
| 570.22 | <p>Ak manažment nie je ochotný posúdiť, prípadne nie je ochotný svoje posúdenie predĺžiť, keď ho na to audítor vyzve, audítor zvaží dôsledky pre správu audítora (pozri odsek A27).</p> |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 570.23 | <p>Ak osoby poverené spravovaním nie sú zúčastnené na riadení účtovnej jednotky, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o identifikovaných udalostiach alebo podmienkach, ktoré môžu vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Informovanie osôb poverených spravovaním musí obsahovať tieto informácie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) či udalosti alebo podmienky predstavujú významnú neistotu; (b) či je uplatnenie predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti pri zostavovaní a prezentácii finančných výkazov vhodné; a (c) adekvátnosť súvisiacich zverejnení vo finančných výkazoch. |
| 570.24 | <p>Ak manažment alebo osoby poverené spravovaním schválili finančné výkazy s veľkým oneskorením po dátume finančných výkazov, audítor sa informuje o príčinách tohto oneskorenia. Ak je audítor presvedčený, že oneskorenie môže súvisieť s udalosťami alebo s podmienkami týkajúcimi sa posúdenia nepretržitého pokračovania v činnosti, vykoná potrebné dodatočné auditorské postupy uvedené v odseku 16 a zváži vplyv na svoj záver týkajúci sa existencie významnej neistoty, ako je uvedené v odseku 17.</p> |

Záverečným krokom je určenie dosahu identifikovaných udalostí/podmienok na správu audítora a v prípade potreby aj informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním o prijatom rozhodnutí. Nasledujúca schéma sumarizuje uvedené požiadavky.

Schéma 14.5-1



15 Zhrnutie ostatných požiadaviek štandardov ISA

| Obsah kapitoly | Relevantné štandardy ISA |
|--|--|
| Zhrnutie požiadaviek na audit v tých štandardoch ISA, ktorými sa nezaoberajú iné časti tejto príručky. | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 |

15.1 Prehľad

Táto kapitola obsahuje zhrnutie tých požiadaviek na audit uvedené v štandardoch ISA, ktorými sa táto príručka osobitne nezaoberala, a to v rozsahu uvedenom v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.1-1

| Štandard ISA | Názov | Odkaz na kapitolu |
|--------------|--|-------------------|
| 250 | Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov | Z1-15.2 |
| 402 | Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby | Z1-15.3 |
| 501 | Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky | Z1-15.4 |
| 510 | Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy | Z1-15.5 |
| 600 | Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov) | Z1-15.6 |
| 610 | Použitie práce interných audítorov | Z1-15.7 |
| 620 | Použitie práce experta nominovaného audítorom | Z1-15.8 |
| 720 | Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy | Z1-15.9 |

15.2 ISA 250 – Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov

Schéma 15.2-1

Posúdenie rizík

- Oboznámiť sa s
- s právnym/regulačným rámcom a jeho oblasťou.
 - tým, ako je účtovná jednotka v súlade s rámcom.
- Pýtajte sa na súlad so zákonom a predpismi. Preverte korešpondenciu s licenčnými a regulačnými orgánmi.

Reakcia na riziko

- Určte prípady nesúladu pomocou audítorských postupov, ako je napríklad čítanie dokumentov, získavanie informácií od manažmentu a substantívne testovanie.
- Určte charakter nesúladu, diskutujte s manažmentom a zhodnoťte vplyv na finančné výkazy.

Vykazovanie

- Boli prípady významného nesúladu riadne zverejnené vo finančných výkazoch? Nahláste informácie manažmentu a osobám povereným spravovaním. Získajte vyhlásenia manažmentu.

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|--------|---|
| 250.10 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získať dostatok vhodných audítorských dôkazov o súlade s ustanoveniami zákonov a predpisov všeobecne uznávaných ako zákony a predpisy s priamym vplyvom na určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch, (b) vykonať špecifické audítorské postupy pomáhajúce identifikovať prípady nesúladu s inými zákonmi a predpismi, ktoré môžu mať významný vplyv na finančné výkazy, (c) vhodne reagovať na nesúlad alebo podozrenie na nesúlad so zákonmi a s predpismi zistené počas auditu. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 250.11 | <p>Na účely tohto štandardu ISA má nasledujúci výraz tento priradený význam:</p> <p>Nesúlad (Non-compliance) – konanie alebo nekonanie účtovnej jednotky, či už úmyselné alebo neúmyselné, v rozpore s platnými zákonmi alebo nariadeniami. Takéto konanie zahŕňa transakcie, ktoré uzatvára účtovná jednotka, prípadne v jej mene alebo za ňu osoby poverené spravovaním, manažment alebo zamestnanci. Nesúlad nezahŕňa nevhodné správanie osôb poverených spravovaním, manažmentu alebo zamestnancov účtovnej jednotky v ich súkromí (bez súvisu s podnikateľskou činnosťou účtovnej jednotky).</p> |

Ak účtovná jednotka nedodríava zákony a nariadenia, výsledkom môže byť významná nesprávnosť finančných výkazov.

Zodpovednosť za predchádzanie nesúladu so zákonmi a nariadeniami a jeho odhaľovanie je v rukách manažmentu a osôb poverených spravovaním. Opatrenia manažmentu, ktoré sa majú venovať týmto rizikám, zahŕňajú aj:

- vedenie registra významných zákonov a záznamov o prijatých sťažnostiach;
- monitorovanie právnych požiadaviek a vytvorenie postupov/interných kontrol na zabezpečenie súladu s týmito požiadavkami;
- zabezpečenie právnych poradcov na pomoc pri monitorovaní právnych požiadaviek; a
- vypracovanie, publikovanie, implementáciu a dodržiavanie kódexu správania sa.

Ak audítor odhalí prípady nesúladu, musí zvážiť vplyv na finančné výkazy a iné aspekty auditu (ako je napr. integrita manažmentu/zamestnancov).

Posúdenie rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 250.12 | Podľa ISA 315 audítor získava pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím všeobecné poznatky o: <ul style="list-style-type: none"> (a) právnom a regulačnom rámci, ktorý sa vzťahuje na účtovnú jednotku, ako aj na odvetvie alebo sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, (b) spôsobe, akým účtovná jednotka zaisťuje súlad s týmto rámcom (pozri odsek A7). |
| 250.14 | Audítor uplatňuje nasledujúce auditorské postupy, ktoré pomáhajú identifikovať prípady nesúladu s inými zákonmi a predpismi, ktoré by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy (pozri odseky A9 – A10): <ul style="list-style-type: none"> (a) získanie informácií od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním o tom, či účtovná jednotka dodríava tieto zákony a predpisy, (b) preskúmanie prípadnej korešpondencie s príslušným regulačným orgánom alebo s orgánom, ktorý je zodpovedný za vydávanie oprávnení na vykonávanie činnosti. |

Postupy posúdenia rizík zahŕňajú získavanie všeobecných poznatkov o právnom a regulačnom rámci a o tom, do akej miery je účtovná jednotka v súlade s týmto rámcom. Toto všeobecné oboznamovanie by mohlo zahŕňať záležitosti uvedené ďalej.

Schéma 15.2-2

| Zameranie | Opis |
|--|---|
| Identifikácia zákonov a nariadení relevantných pre finančné výkazy | Ktoré zákony a nariadenia sa venujú: <ul style="list-style-type: none"> • forme a obsahu finančných výkazov, • záležitostiam finančného vykazovania, ktoré sú špecifické pre určité odvetvie, • účtovníctvu transakcií vyplývajúcich zo štátnych zákaziek, • časovému rozlíšeniu a vykazovaniu nákladov na daň z príjmov alebo nákladov na penzijné zabezpečenie? |

| Zameranie | Opis |
|--|--|
| Získanie informácií od manažmentu | <ul style="list-style-type: none"> Existujú iné zákony a nariadenia, ktoré môžu mať podstatný vplyv na prevádzku účtovnej jednotky (napr. licencie na prevádzku, obmedzujúce zmluvy s veriteľmi, predpisy týkajúce sa životného prostredia a pod.)? Aké politiky a postupy sa používajú na: <ul style="list-style-type: none"> zabezpečenie dodržiavania zákonov a nariadení; identifikáciu, hodnotenie a účtovné zobrazenie neistých nárokov? Aké porušenia predpisov alebo iných zákonov sa vyskytli (ak sa vyskytli) a mali za následok pokuty, súdne spory alebo iné následky? Aké nevyriešené súdne spory a iné konania sa vedú vo veci nedodržania zákonov a predpisov? |
| Preskúvanie korešpondencie | Preverte korešpondenciu, správy a inú konverzáciu s relevantnými orgánmi zodpovednými za licencie a regulačné záležitosti. |

Reakcia na riziko

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 250.13 | Na základe auditu audítor získava dostatok vhodných dôkazov o súlade s ustanoveniami zákonov a predpisov všeobecne uznávaných ako zákony a predpisy s priamym vplyvom na určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch (pozri odsek A8). |
| 250.15 | Počas auditu si má byť audítor vedomý možnosti, že v dôsledku iných uplatnených audítorských postupov by sa zistil nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na takýto nesúlad (pozri odsek A11). |
| 250.16 | Audítor si vyžiada od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenia o tom, že audítora informovali o všetkých známych prípadoch nesúladu alebo podozreniach na nesúlad so zákonmi a s predpismi, ktorých vplyv treba zohľadniť pri zostavovaní finančných výkazov (pozri odsek A12). |
| 250.17 | Keď neexistuje nesúlad ani podozrenie na nesúlad, od audítora sa nevyžaduje, aby okrem postupov uvedených v odsekoch 12 – 16 vykonal aj ďalšie audítorské postupy zamerané na zistenie súladu činnosti účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi. |

Plán auditu by sa mal zameriavať aj na skutočnosti uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.2-3

| Zameranie | Opis |
|-----------------------------------|---|
| Existujú prípady nesúladu? | <p>Audítorské postupy by mohli zahŕňať:</p> <ul style="list-style-type: none"> čítanie zápisníc a relevantných dokumentov, korešpondencie a pod.; získavanie informácií od manažmentu a právnych zástupcov vo veciach sporov, sťažností a hodnotení; a vykonávanie substantívnych testov detailov jednotlivých kategórií transakcií, účtovných zostatkov alebo zverejnení. |

| Zameranie | Opis |
|------------|---|
| Vyhlasenia | Žiadajte od manažmentu aj potvrdenie toho, že všetky známe prípady nesúladu alebo podozrenia na nesúlad so zákonmi alebo s predpismi boli zverejnené. |

Identifikovaný nesúlad alebo podozrenie na nesúlad

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 250.18 | Keď audítor získa informácie o nesúlade alebo o podozrení na nesúlad so zákonmi a s predpismi, musí (pozri odsek A13): (a) oboznámiť sa s charakterom konania alebo s okolnosťami, za ktorých nesúlad vznikol, (b) získať ďalšie informácie, aby vyhodnotil možný vplyv na finančné výkazy (pozri odsek A14). |
| 250.19 | Ak má audítor podozrenie na prípadný nesúlad, prediskutuje túto vec s manažmentom a, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním. Ak manažment alebo, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním neposkytnú dostatok informácií, ktoré dokladujú súlad účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi, a podľa úsudku audítora môže byť vplyv podozrenia na nesúlad na finančné výkazy významný, audítor zváži, či je potrebné získať právnu radu (pozri odseky A15 – A16). |
| 250.20 | Keď nedá získať dostatok informácií o podozrení na nesúlad, audítor vyhodnotí vplyv nedostatku vhodných auditorských dôkazov na auditorské stanovisko. |
| 250.21 | Audítor vyhodnotí dôsledky nesúladu na ďalšie stránky auditu vrátane toho, ako posúdil riziká a spoľahlivosť písomných vyhlásení a podnikne vhodné kroky (pozri odseky A17 – A18). |
| 250.22 | Keď sa osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, teda nevedia o skutočnostiach týkajúcich sa zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad, o ktorom už audítor informoval, audítor oznámi osobám povereným spravovaním skutočnosti týkajúce sa nesúladu so zákonmi a s predpismi, ktoré si všimol počas auditu a ktoré jednoznačne nie sú skutočnosťami bez následkov. |
| 250.23 | Keď je podľa úsudku audítora nesúlad uvedený v odseku 22 úmyselný alebo významný, oznámi túto skutočnosť čo najskôr osobám povereným spravovaním. |
| 250.24 | Ak má audítor podozrenie, že manažment alebo osoby poverené spravovaním sú zúčastnené na nesúlade, oznámi túto skutočnosť orgánu účtovnej jednotky, ktorý je v hierarchii na nasledujúcej vyššej úrovni, ak takýto orgán existuje, napríklad výboru pre audit alebo dozornej rade. Keď vyšší orgán neexistuje, alebo keď sa audítor domnieva, že sa na základe oznámenia nebude konať, alebo si nie je istý, komu má oznámenie adresovať, audítor zváži, či je potrebné získať právnu radu. |

Ak existuje podozrenie na možný nesúlad so zákonom a s predpismi, audítor by mal reagovať tak, ako je to uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.2-4

| Kroky | Reakcia audítora |
|-------|---|
| 1. | Oboznámte sa s charakterom opatrenia a okolností. To by malo stačiť na zhodnotenie možného vplyvu na finančné výkazy. |
| 2. | Zdokumentujte zistenia a prediskutujte ich s manažmentom. Ak existuje predpoklad, že nesúlad je úmyselný, alebo má významný charakter, mal by audítor oznámiť zistenia bez omeškania. V prípade, že sa adekvátne informácie o podozrení na nesúlad a potenciálny vplyv na finančné výkazy nedajú overiť, mal by audítor zvážiť vplyv nedostatku dostatočne primeraných audítorských dôkazov na správu audítora. |
| 3. | Zvážte dôsledok nesúladu vo vzťahu k ďalším aspektom auditu. Zvážte najmä vplyv na spoľahlivosť vyhlásení manažmentu. |
| 4. | Ak je v záležitosti zaangažovaný vyšší manažment alebo osoby poverené spravovaním, podajte o nej správu zodpovednému orgánu na úrovni, ktorá je o jeden stupeň hierarchicky vyššie. Tam, kde neexistuje vyšší zodpovedný orgán, mal by audítor zvážiť potrebu vyhľadania právnej rady. |
| 5. | Ak má nesúlad významný vplyv na finančné výkazy a nebol v nich riadne odzrkadlený, vyjadrite podmienené alebo záporné stanovisko (pozri zväzok 2, kapitola 23). |

Dokumentácia

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 250.29 | Audítor uvedie v audítorskej dokumentácii zistený nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na takýto nesúlad a výsledky rozhovorov s manažmentom a, keď je to vhodné, aj s osobami poverenými spravovaním, ako aj s inými osobami mimo účtovnej jednotky (pozri odsek A21). |

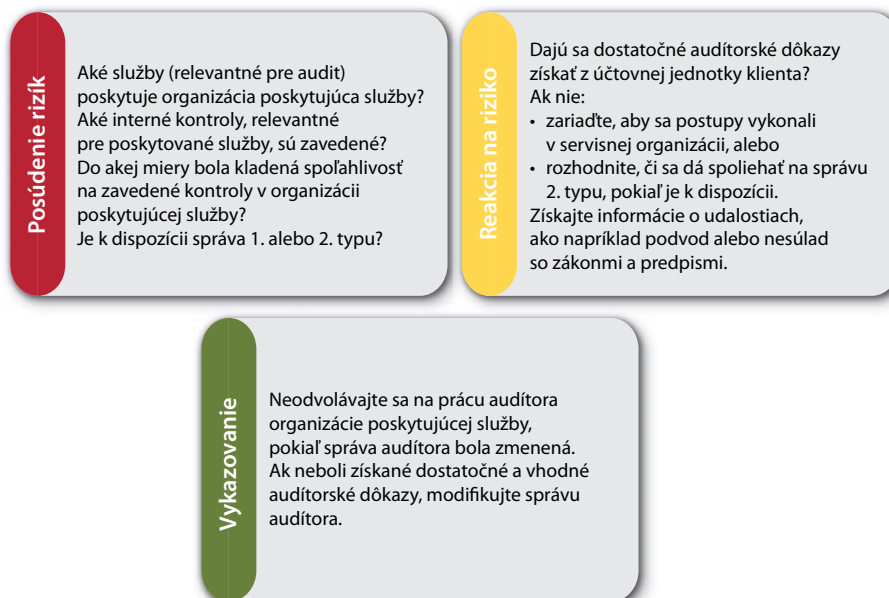
Typická dokumentácia bude obsahovať:

- kópie relevantných záznamov alebo dokumentov; a
- zápisnice z diskusií vedených s manažmentom, osobami poverenými spravovaním alebo inými stranami mimo účtovnej jednotky.

15.3 ISA 402 – Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 402.7 | Keď klient využíva služby organizácie poskytujúcej služby, cieľom audítora klienta je: <ul style="list-style-type: none"> (a) dostatočne sa oboznámiť s charakterom a dôležitosťou služieb organizácie poskytujúcej služby a ich vplyvom na internú kontrolu klienta relevantnú pre audit, aby mohol identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností, (b) navrhnúť a vykonať audítorské postupy, ktoré budú reagovať na tieto riziká. |

Schéma 15.3-1



| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|--|
| 402.8 | <p>Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy ďalej priradený význam:</p> <p>(a) Doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta (Complementary user entity controls) – kontroly, o ktorých organizácia poskytujúca služby pri návrhu svojej služby predpokladá, že ich klient implementuje a ktoré sú identifikované v opise jej systému, ak sú nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov.</p> <p>(b) Správa k opisu a podobe kontrol v organizácii poskytujúcej služby (Report on the description and design of controls at a service organization) (v tomto ISA označovaná ako správa 1. typu) – správa, ktorá obsahuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ktoré boli navrhnuté a zaviedli sa k určitému dátumu, (ii) správu audítora vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie zahŕňajúce stanovisko audítora k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, ku kontrolným cieľom a k súvisiacim kontrolám a k vhodnosti navrhnutých kontrol na dosiahnutie stanovených kontrolných cieľov. <p>(c) Správa o opise, podobe a účinnosti fungovania kontrol organizácie poskytujúcej služby (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization) (v tomto ISA uvádzaná ako správa 2. typu) – správa, ktorá obsahuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) manažmentom vypracovaný opis organizácie poskytujúcej služby, jej systému, kontrolných cieľov a súvisiacich kontrol, ich návrh a implementáciu k stanovenému dátumu alebo počas celého vymedzeného obdobia a v niektorých prípadoch aj ich účinnosť fungovania počas vymedzeného obdobia, a (ii) správu audítora vydanú audítorom organizácie poskytujúcej služby s cieľom poskytnúť primerané uistenie, ktorá zahŕňa: <ul style="list-style-type: none"> – stanovisko audítora organizácie poskytujúcej služby k opisu systému organizácie poskytujúcej služby, jej kontrolným cieľom a súvisiacim kontrolám, vhodnosti navrhnutých kontrol z hľadiska dosiahnutia stanovených kontrolných cieľov a k účinnosti fungovania kontrol, a |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------------------------|---|
| 402.8 (pokračovanie) | <ul style="list-style-type: none"> – opis testov kontrol, ktoré vykonal audítor organizácie poskytujúcej služby, ako aj ich výsledky. (d) Audítor organizácie poskytujúcej služby (Service auditor) – audítor, ktorý na žiadosť organizácie poskytujúcej služby poskytne správu o uistení, týkajúcu sa kontrol organizácie poskytujúcej služby. (e) Organizácia poskytujúca služby (Service organization) – externá organizácia (alebo jej segment) poskytujúca klientom také služby, ktoré sú súčasťou ich informačných systémov relevantných pre finančné vykazovanie. (f) Systém organizácie poskytujúcej služby (Service organization's system) – zásady a postupy, ktoré organizácia poskytujúca služby navrhla, zaviedla a zachováva, aby klientom mohla poskytovať služby, na ktoré sa vzťahuje správa audítora vydaná audítorom organizácie poskytujúcej služby. (g) Subdodávateľ služieb (Subservice organization) – organizácia poskytujúca služby, ktorú iná organizácia poskytujúca služby použije na realizáciu niektorých služieb poskytovaných klientom, ktoré sú súčasťou ich informačných systémov relevantných pre finančné vykazovanie. (h) Audítor klienta (User auditor) – audítor, ktorý vykonáva audit finančných výkazov klienta organizácie poskytujúcej služby a vydáva o nich správu. (i) Účtovná jednotka klienta (User entity) – účtovná jednotka, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby a ktorej finančné výkazy sú predmetom auditu. |

Mnohé účtovné jednotky (vrátane veľmi malých) majú finančné záležitosti spracúvané externe, napríklad:

- mzdy;
- internetový predaj;
- služby IT ;
- aktíva (skladovanie, investície a pod.); a
- vedenie účtovníctva (spracovanie transakcií, vedenie účtovných záznamov a zostavovanie finančných výkazov).

Organizácie, ktoré sú tretou stranou (a poskytujú služby relevantné pre finančné vykazovanie), sa označujú ako „organizácie poskytujúce služby“.

Tam, kde sa využívajú organizácie poskytujúce služby, musí audítor zvážiť vplyv týchto záležitostí na internú kontrolu účtovnej jednotky. K tomu patrí:

- získavanie dostatočných informácií na posúdenie rizík významnej nesprávnosti; a
- voľba primeranej reakcie.

V menších účtovných jednotkách môžu byť služby zabezpečované externe veľmi dôležité pre nepretržitú činnosť účtovnej jednotky, ale nemusia byť relevantné pre audit. S tým sa možno stretnúť tam, kde sú v rámci účtovnej jednotky dostatočné interné kontroly zamerané na riziká významnej nesprávnosti, alebo tam, kde sa dajú vykonať substantívne auditorské postupy zamerané na identifikované riziká.

NA ZVÁŽENIE

Využitie služieb organizácie poskytujúcej služby pri zostavení finančných výkazov nezbavuje manažment (a osoby poverené spravovaním) zodpovednosti za finančné výkazy.

Existujú dva typy správ, ktoré môžu organizácie poskytujúce služby poskytovať ich používateľom:

- **Správy 1. typu — opis a návrh kontrol v organizácii poskytujúcej služby**

Tieto správy poskytujú dôkazy o voľbe a zavedení kontrol, ale nie o ich prevádzkovej funkčnosti. Môžu mať informatívnu hodnotu, ale pre audítora pri oboznamovaní sa s tým, či kľúčové kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungovali účinne počas obdobia, ktoré bolo predmetom auditu, majú iba obmedzený význam.

- **Správy 2. typu — opis, návrh a prevádzková funkčnosť kontrol**

Tieto správy môže audítor použiť na zváženie toho, či:

- kontroly testované audítorm organizácie poskytujúcej služby sú relevantné pre transakcie účtovnej jednotky, jej účtovné zostatky, zverejnenia a príslušné tvrdenia, a
- testy kontrol audítora organizácie poskytujúcej služby a ich výsledky sú adekvátne (napr. dĺžka obdobia, ktoré audítor organizácie poskytujúcej služby testuje, a čas, ktorý uplynul od vykonania týchto testov).

Posúdenie rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 402.9 | <p>Pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou klienta v súlade s ISA 315 je audítor klienta povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka klienta vo svojej činnosti používa služby organizácie poskytujúcej služby vrátane (pozri odseky A1 – A2):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) charakteru služieb, ktoré poskytuje organizácia poskytujúca služby, a ich dôležitosť pre účtovnú jednotku klienta vrátane ich vplyvu na internú kontrolu vykonávanú účtovnou jednotkou klienta (pozri odseky A3 – A5); (b) charakteru a významnosti spracúvaných transakcií, prípadne účtov alebo procesov finančného vykazovania, ktoré organizácia poskytujúca služby ovplyvňuje (pozri odsek A6); (c) miery interakcie medzi činnosťou organizácie poskytujúcej služby a činnosťami účtovnej jednotky klienta (pozri odsek A7); (d) charakteru vzťahu medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby vrátane príslušných zmluvných podmienok upravujúcich činnosti, ktoré na seba prevzala organizácia poskytujúca služby (pozri odseky A8 – A11). |
| 402.10 | <p>Pri oboznamovaní sa s internou kontrolou relevantnou pre audit v súlade s ISA 315 audítor klienta vyhodnotí podobu a implementáciu relevantných kontrol v účtovnej jednotke klienta týkajúcich sa služieb organizácie poskytujúcej služby vrátane kontrol týkajúcich sa transakcií spracúvaných organizáciou poskytujúcou služby (pozri odseky A12 – A14).</p> |
| 402.11 | <p>Audítor klienta určí, či sa dostatočne oboznámil s charakterom a dôležitosťou služieb dodávaných organizáciou poskytujúcou služby a ich vplyvom na internú kontrolu vykonávanú účtovnou jednotkou klienta relevantnú pre audit, ktoré mu umožnia identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností.</p> |
| 402.12 | <p>Ak audítor klienta nemôže od účtovnej jednotky klienta získať dostatočné poznatky, získava ich jedným alebo viacerými z týchto postupov:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vyžiada si správu 1. alebo 2. typu, ak sú k dispozícii, (b) skontaktuje sa prostredníctvom účtovnej jednotky klienta s organizáciou poskytujúcou služby, aby získal konkrétne informácie, (c) navštívi organizáciu poskytujúcu služby a vykoná postupy, ktorými získa potrebné informácie o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, alebo (d) použije iného audítora, ktorý vykoná postupy na získanie potrebných informácií o relevantných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby (pozri odseky A15 – A20). |

Tam, kde sa využívajú služby organizácie poskytujúcej služby, audítor zváži skutočnosti uvedené v nasledujúcej schéme.

Tabuľka 15.3-2

| Zameranie | Opis |
|--|---|
| Aké služby (relevantné pre audit) sa poskytujú? | <ul style="list-style-type: none"> • Identifikujte: <ul style="list-style-type: none"> – charakter poskytovaných služieb, – významnosť spracúvaných transakcií, a – ovplyvnené účty alebo procesy finančného vykazovania. • Posúďte podmienky zmlúv a dohodu o poskytovaní služieb medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby. • Stanovte stupeň interakcie (aktivít) medzi organizáciou poskytujúcou služby a účtovnou jednotkou. • Posúďte správy organizácie poskytujúcej služby, audítorov organizácie poskytujúcej služby (vrátane listov manažmentu), interných audítorov alebo regulačných orgánov, týkajúce sa kontrol v organizácii poskytujúcej služby. |
| Aké relevantné interné kontroly sú zavedené? | <ul style="list-style-type: none"> • Sú kontroly v organizácii poskytujúcej služby relevantné pre audit? Ak nie, bude postačovať substantívny prístup? Ak áno, audítor musí nadobudnúť presvedčenie, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby sú vhodne navrhnuté a zavedené. • Existujú kontroly zavedené klientom (ktoré majú byť testované), ktoré znižujú významné procesné riziká nezávisle od kontrol v organizácii poskytujúcej služby? Napríklad kontroly u používateľa služieb v oblasti miezd by mohli zahŕňať: <ul style="list-style-type: none"> – porovnanie dát poskytnutých organizácii poskytujúcej služby so správami od organizácie poskytujúcej služby po spracovaní dát, – prepočítanie vybranej vzorky v oblasti miezd na určenie ich správnosti, a – posúdenie celkovej sumy miezd z hľadiska ich reálnosti. |
| Rozsah spoliehania sa na kontroly zavedené v organizácii poskytujúcej služby? | <ul style="list-style-type: none"> • Získajte všetky dostupné správy 1. typu alebo 2. typu. Zmluvy s organizáciami poskytujúcimi služby často obsahujú ustanovenia o takýchto správach. • Kontaktujte organizáciu poskytujúcu služby, aby ste získali špecifické informácie. • Navštívte organizáciu poskytujúcu služby a vykonajte požadované postupy; alebo • Využite iného audítora, aby vykonal požadované postupy. |

NA ZVÁŽENIE

Skontrolujte znenie správ organizácie poskytujúcej služby v zmysle možných obmedzení ich použitia. Takéto obmedzenia sa môžu vzťahovať na manažment, organizáciu poskytujúcu služby a jej zákazníkov a audítorov účtovnej jednotky.

Reakcia na riziko

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 402.13 | <p>Pri určovaní dostatočnosti a vhodnosti audítorských dôkazov získaných zo správy 1. alebo 2. typu sa audítor klienta presvedčí o:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) odbornej spôsobilosti audítora organizácie poskytujúcej služby a jeho nezávislosti od organizácie poskytujúcej služby, a (b) adekvátnosti štandardov, podľa ktorých bola vydaná správa 1. alebo 2. typu (pozri odsek A21). |
| 402.14 | <p>Keď audítor klienta plánuje použiť správu 1. alebo 2. typu ako audítorské dôkazy na podporu svojho oboznámenia sa s podobou a implementáciou kontrol v organizácii poskytujúcej služby, je povinný:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vyhodnotiť, či opis a podoba kontrol v organizácii poskytujúcej služby ku dňu alebo za obdobie vyhovujú zámeru audítora klienta, (b) vyhodnotiť, či sú dôkazy získané zo správy dostatočné a vyhovujúce na pochopenie internej kontroly vykonávanej klientom relevantnej pre audit, a (c) rozhodnúť, či sú pre účtovnú jednotku klienta relevantné doplňujúce kontroly, ktoré identifikovala organizácia poskytujúca služby, a ak áno, získať poznatky o tom, či klient takéto kontroly vypracoval a implementoval (pozri odseky A22 – A23). |
| 402.15 | <p>Pri reakcii na posúdené riziká v súlade s ISA 330 je audítor klienta povinný:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozhodnúť, či sú na základe záznamov uložených u klienta k dispozícii dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy týkajúce sa relevantných tvrdení vo finančných výkazoch, a ak nie, (b) vykonať ďalšie audítorské postupy, aby na základe auditu získal dostatočné a vyhovujúce dôkazy, prípadne použiť iného audítora, ktorý tieto postupy v organizácii poskytujúcej služby vykoná v jeho mene (pozri odseky A24 – A28). |
| 402.16 | <p>Keď audítor klienta pri posudzovaní rizík predpokladá, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungujú účinne, musí audítorské dôkazy o ich účinnom fungovaní získať pomocou jedného alebo viacerých z týchto postupov:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vyžiadať si správu 2. typu, ak je k dispozícii; (b) vykonať vhodné testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby; alebo (c) použiť iného audítora, ktorý testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby vykoná v mene audítora klienta (pozri odseky A29 – A30). |
| 402.17 | <p>Keď v súlade s odsekom 16 písm. a) audítor klienta plánuje použiť správu 2. typu ako audítorský dôkaz o účinnom fungovaní kontrol v organizácii poskytujúcej služby, je povinný zistiť, či správa audítora vydaná audítom organizácie poskytujúcej služby poskytuje dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o účinnosti kontrol na to, aby audítorovi klienta poslúžila ako doklad správnosti jeho posúdenia rizík, a to tým, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vyhodnotí, či opis a návrh kontrol v organizácii poskytujúcej služby a účinnosť ich fungovania ku dňu alebo za obdobie vyhovujú zámerom audítora klienta; (b) určí, či sú pre účtovnú jednotku klienta relevantné doplňujúce kontroly, ktoré identifikovala organizácia poskytujúca služby, a ak áno, získa poznatky o tom, či účtovná jednotka klienta takéto kontroly vypracovala a implementovala, a ak áno, otestuje účinnosť ich fungovania; (c) vyhodnotí adekvátnosť časového obdobia, na ktoré sa testy kontrol vzťahujú, ako aj obdobia, ktoré uplynulo od vykonania týchto testov; a (d) vyhodnotí, či testy kontrol, ktoré vykonal audítor organizácie poskytujúcej služby, a ich výsledky opísané v správe audítora sú relevantné pre tvrdenia vo finančných výkazoch klienta a či poskytujú dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy na podporu vyhodnotenia rizík audítom klienta (pozri odseky A31 – A39). |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 402.19 | Audítor si vyžiada od manažmentu účtovnej jednotky klienta informácie o tom, či organizácia poskytujúca služby podala správu účtovnej jednotke klienta, alebo či si je účtovná jednotka inak vedomá podvodu, nesúladu so zákonmi a predpismi alebo nenapravených nesprávností ovplyvňujúcich finančné výkazy účtovnej jednotky klienta. Audítor klienta vyhodnotí, ako takéto záležitosti ovplyvnia charakter, načasovanie a rozsah ďalších audítorských postupov vrátane vplyvu na závery a správu audítora klienta (pozri odsek A41). |

Pri voľbe reakcie na posúdené riziká zväži audítor skutočnosti uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.3-3

| Zameranie | Opis |
|--|--|
| Môžu byť potrebné dôkazy získané z účtovnej jednotky? | <p>Ak áno, získajte dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa príslušných relevantných tvrdení na úrovni finančných výkazov.</p> <p>Ak nie, vykonajte dodatočné postupy, aby ste získali dôkazy, napr. využitie iného audítora na výkon postupov v organizácii poskytujúcej služby v mene audítora.</p> |
| Stanovte mieru spoľahlivosti správy 1. typu alebo správy 2. typu | <ul style="list-style-type: none"> Zvážte profesionálnu odbornú spôsobilosť audítora, jeho nezávislosť a primeranosť štandardov, v súlade s ktorými bola správa vydaná. Vyhodnoťte, či opis a voľba kontrol organizácie poskytujúcej služby sú ku dňu alebo za obdobie, ktoré zodpovedá zámeru audítora klienta. Vyhodnoťte dostatočnosť a vhodnosť dôkazov uvedených v správe na oboznámenie sa s internou kontrolou účtovnej jednotky klienta, relevantných pre audit. Stanovte, či doplnkové kontroly účtovnej jednotky klienta identifikované organizáciou poskytujúcou služby sú pre účtovnú jednotku klienta relevantné, a ak áno, oboznámte sa s tým, či účtovná jednotka klienta vypracovala a zaviedla takéto kontroly. <p>Všimnite si, že správa 1. typu neposkytuje žiadne dôkazy o tom, že interná kontrola v organizácii poskytujúcej služby fungovala počas určitého obdobia efektívne. Ak správa 2. typu nie je k dispozícii, môže byť potrebné, aby audítor vykonal testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby, alebo aby využil iného audítora na vykonanie týchto testov.</p> |
| Testovanie záznamov a kontrol klienta | Tam, kde je to možné, získajte zo záznamov vedených účtovnou jednotkou klienta dostatočné audítorské dôkazy týkajúce sa relevantných tvrdení na úrovni finančných výkazoch. |
| Získavanie audítorských dôkazov z organizácie poskytujúcej služby | <p>Ak nie sú záznamy klienta dostatočné, získajte audítorské dôkazy o prevádzkovej funkčnosti kontrol v organizácii poskytujúcej služby, a to takto:</p> <ul style="list-style-type: none"> získaním správy 2. typu, ak je k dispozícii; vykonaním vhodných testov kontrol v organizácii poskytujúcej služby; alebo využitím iného audítora, ktorý vykoná testy kontrol v organizácii poskytujúcej služby v mene audítora klienta. |
| Získavanie informácií o významných udalostiach (podvod a pod.) | Požadujte informácie od manažmentu o tom, či má poznatky (alebo dostal oznámenie z organizácie poskytujúcej služby) o akomkoľvek podvode, nesúlade so zákonmi a nariadeniami alebo o neopravených nesprávnostiach, ktoré by mohli ovplyvniť finančné výkazy. |

Vykazovanie

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 402.20 | Keď audítora klienta nedokáže získať dostatočné a vyhovujúce audítorské dôkazy o službách od organizácie poskytujúcej služby relevantné pre audit finančných výkazov účtovnej jednotky klienta, modifikuje stanovisko v správe audítora v súlade s ISA 705 (pozri odsek A42). |
| 402.21 | V správe audítora s nemodifikovaným stanoviskom sa audítora klienta nesmie odvolávať na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby, ak to nevyžaduje zákon alebo predpis. Keď takýto odkaz vyžaduje zákon alebo predpis, treba v správe audítora vydanéj audítorom klienta uviesť, že takýto odkaz neznižuje zodpovednosť audítora klienta za audítorské stanovisko (pozri odsek A43). |
| 402.22 | Keď je odkaz na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby relevantný na pochopenie modifikácie stanoviska audítora klienta, v správe audítora vydanéj audítorom klienta sa uvedie, že takýto odkaz neznižuje zodpovednosť audítora klienta za dané stanovisko (pozri odsek A44). |

Ak sa použije správa 1. alebo 2. typu z organizácie poskytujúcej služby, neodvoláva sa správa audítora o účtovnej jednotke na správu organizácie poskytujúcej služby, ak to nevyžaduje zákon.

Keď však audítora klienta navrhne modifikovanú správu audítora na základe modifikovaného stanoviska v správe audítora organizácie poskytujúcej služby, audítora klienta nie je vylúčený z odvolania sa na správu audítora organizácie poskytujúcej služby v prípade, že to pomôže vysvetliť dôvod modifikovaného stanoviska audítora klienta. V takom prípade sa od audítora klienta vyžaduje poznamenať do jeho správy, že odvolanie sa na prácu audítora organizácie poskytujúcej služby neznižuje zodpovednosť audítora klienta za jeho stanovisko.

15.4 ISA 501 – Audítorské dôkazy – špecifické úvahy o vybraných položkách

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 501.3 | Cieľom audítora je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa: <ul style="list-style-type: none"> (a) existencie a stavu zásob, (b) úplnosti súdnych sporov a nárokov týkajúcich sa účtovnej jednotky, a (c) prezentácie a zverejnenia informácií o segmentoch v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |

Zúčastnenie sa na fyzickej inventúre

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|---|
| 501.4 | Keď sú zásoby z hľadiska finančných výkazov významné, audítor je povinný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o existencii a stave zásob, a to: <ol style="list-style-type: none"> (a) účasťou na fyzickej inventúre zásob, okrem prípadu, keď to nie je prakticky možné, aby (pozri odseky A1 – A3): <ol style="list-style-type: none"> (i) vyhodnotil pokyny a postupy vypracované manažmentom na zaznamenávanie a kontrolu výsledkov fyzickej inventúry zásob účtovnej jednotky (pozri odsek A4), (ii) pozoroval vykonávanie inventarizačných postupov stanovených manažmentom (pozri odsek A5), (iii) preskúmal zásoby (pozri odsek A6), a (iv) vykonal testy počítania (pozri odseky A7 až A8); a (b) vykonaním audítorských postupov zameraných na konečné záznamy účtovnej jednotky o stave zásob s cieľom zistiť, či presne odzrkadľujú skutočné výsledky inventúry. |
| 501.5 | Keď sa fyzická inventúra vykonáva k inému dňu, než je deň, ku ktorému sa zostavujú finančné výkazy, audítor popri postupoch, ktoré sa vyžadujú v odseku 4, vykoná aj audítorské postupy na získanie audítorských dôkazov o tom, či sa správne zaznamenali zmeny zásob medzi dňom inventúry a dňom, ku ktorému sa zostavujú finančné výkazy (pozri odseky A9 – A11). |
| 501.6 | Ak sa audítor pre nepredvídané okolnosti nemôže zúčastniť na fyzickej inventúre, uskutoční alebo bude pozorovať fyzickú inventúru v náhradnom termíne a vykoná audítorské postupy zamerané na transakcie, ktoré sa zrealizovali medzi pôvodným termínom a náhradným termínom fyzickej inventúry. |
| 501.7 | Keď sa audítor nemôže na fyzickej inventúre zúčastniť z praktických dôvodov, vykoná alternatívne audítorské postupy, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o existencii a stave zásob. Keď to nie je možné, audítor je podľa ISA 705 povinný modifikovať stanovisko uvedené v správe audítora (pozri odseky A12 – A14). |
| 501.8 | Keď sú zásoby nachádzajúce sa v úschove a pod kontrolou tretej osoby významné z hľadiska finančných výkazov, audítor je povinný získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o existencii a stave týchto zásob, a to vykonaním jedného alebo oboch nasledujúcich postupov: <ol style="list-style-type: none"> (a) vyžiada si od tretej osoby potvrdenie o množstve a stave zásob držaných u tretej osoby v mene účtovnej jednotky (pozri odsek A15); (b) vykoná prehliadku alebo iné audítorské postupy zodpovedajúce daným okolnostiam (pozri odsek A16). |

Ak sú zásoby z hľadiska finančných výkazov významné, mal by sa audítor zaoberať ich existenciou a podmienkami tak, ako je uvedené ďalej.

Schéma 15.4-1

| Postup | Opis |
|-------------------------------------|---|
| Zúčastnite sa na fyzickej inventúre | <ul style="list-style-type: none"> • Zhodnoťte inštrukcie manažmentu týkajúce sa zaznamenávania/kontroly výsledkov inventúry; • Pozorujte výkon postupov manažmentu pri inventúre; • Vykonajte prehliadku zásob a skúšobnú inventúru; • Porovnajte zmeny zásob medzi dátumom inventúry a koncom obdobia; • Vykonajte alternatívne postupy v prípade, že fyzická inventúra nie je uskutočniteľná. |

| | |
|--|---|
| Potvrďte/Preverte inventúru uskutočnenú inými osobami | <ul style="list-style-type: none"> • Vyžadujte potvrdenia týkajúce sa kvantity/podmienok skladovaných zásob; a • Vykonajte previerku alebo iné vhodné audítorské postupy. |
|--|---|

Skúmanie súdnych sporov a nárokov

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 501.9 | <p>Audítor vypracuje a vykoná audítorské postupy, aby identifikoval súdne spory a nároky týkajúce sa účtovnej jednotky, ktoré by mohli viesť k riziku významnej nesprávnosti vrátane (pozri odseky A17 – A19):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získavania informácií od manažmentu a, keď je to vhodné, od iných osôb v účtovnej jednotke vrátane interného právneho poradcu, (b) preverenia zápisníc zo stretnutí s osobami poverenými spravovaním a korešpondencie medzi účtovnou jednotkou a jej externým právnym poradcom, a (c) preverenia nákladov na právne služby (pozri odsek A20). |
| 501.10 | <p>Keď audítor posudzuje riziko významnej nesprávnosti týkajúce sa identifikovaného súdneho sporu alebo nárokov, prípadne keď vykonané audítorské postupy naznačujú, že by mohli existovať ďalšie významné súdne spory alebo nároky, audítor sa spolu s postupmi, ktoré vyžadujú iné ISA, bude snažiť komunikovať priamo s externým právnym poradcom účtovnej jednotky. Audítor tak urobí prostredníctvom písomnej žiadosti o poskytnutie informácií, pripravenej manažmentom a zaslanej audítorom, v ktorej externého právneho poradcu účtovnej jednotky požiada, aby komunikoval priamo s audítorom. Ak zákon, predpis alebo príslušný orgán právnickej profesie externému právnemu poradcovi účtovnej jednotky zakazuje komunikovať priamo s audítorom, vykoná audítor alternatívne audítorské postupy (pozri odseky A21 – A25).</p> |
| 501.11 | <p>Keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) manažment odmietne poskytnúť audítorovi povolenie komunikovať alebo stretnúť sa s externým právnym poradcom účtovnej jednotky, alebo keď externý právny poradca účtovnej jednotky odmietne vhodne odpovedať na písomnú žiadosť, alebo ak mu je zakázané odpovedať, a (b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy vykonaním alternatívnych audítorských postupov, audítor modifikuje v súlade s ISA 705 stanovisko v správe audítora. |
| 501.12 | <p>Audítor je povinný požadovať od manažmentu, prípadne od osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenia, že audítor bol informovaný o všetkých známych aktuálnych alebo možných súdnych sporoch a nárokoch, ktorých vplyv treba zohľadniť pri zostavovaní finančných výkazov, a že tieto boli zaúčtované a zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.</p> |

Aby mohol audítor identifikovať súdne spory a nároky, ktoré by mohli viesť k vzniku významnej nesprávnosti, mal by vykonať ďalej uvedené postupy.

Schéma 15.4-2

| Postup | Opis |
|--|---|
| Požadujte informácie a prezrite si relevantné dokumenty | <ul style="list-style-type: none"> Požadujte informácie od manažmentu a iných osôb. Preverte zápisnice zo stretnutí osôb poverených spravovaním. Preverte korešpondenciu medzi účtovnou jednotkou a jej právnym poradcom. Preverte náklady na právne služby. |
| Komunikujte s externým právnym poradcom | V prípade, že boli identifikované, alebo sú očakávané súdne spory a nároky, audítor by mal vyžadovať písomné poverenie vypracované manažmentom a odoslané audítorom, ktoré má obsahovať požiadavku, aby externý právny poradca komunikoval o okolnostiach nárokov a pod. priamo s audítorom. Ak je tento postup zakázaný, alebo ak manažment odmietne kontaktovať externého poradcu, mali by sa vykonať alternatívne postupy, napríklad posúdenie všetkých dostupných dokumentov a vyžiadanie dodatočných informácií. Ak by alternatívne postupy neboli postačujúce, stanovisko audítora sa modifikuje. |
| Získajte vyhlásenie manažmentu | Požadujte písomné vyhlásenie od manažmentu a osôb poverených spravovaním o tom, že všetky známe aktuálne, ako aj potenciálne súdne spory boli zverejnené a riadne účtovne zobrazené vo finančných výkazoch. |

Informácie o segmentoch

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 501.13 | Keď audítor určil, že na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov je potrebná odpoveď na žiadosť o kladné potvrdenie, alternatívne audítorské postupy neposkytnú audítorské dôkazy, ktoré audítor požaduje. Keď audítor takéto potvrdenie nezíska, v súlade s ISA 705 určí, aké má táto skutočnosť dôsledky na audit a na stanovisko audítora (pozri odsek A20). |

Keďže informácie o segmentoch sa pri audite v malých a stredných podnikoch nevyužívajú často, ďalej sa im v tejto príručke nevenuje pozornosť.

15.5 ISA 510 – Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy

Tento štandard poskytuje usmernenie k začiatkovým stavom pri prvom audite finančných výkazov, alebo v prípade, že finančné výkazy boli v predchádzajúcom období auditované iným audítorom.

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 510.3 | <p>Pri vykonávaní prvotnej zákazky na audit je cieľom audítora vzhľadom na začiatkové stavy získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom:</p> <ol style="list-style-type: none"> či začiatkové stavy obsahujú nesprávosti s významným vplyvom na finančné výkazy za bežné obdobie, a či sa vhodné účtovné pravidlá zohľadnené v začiatkových stavoch konzistentne uplatňovali vo finančných výkazoch za bežné obdobie, prípadne či sa zmeny účtovných pravidiel náležite začítali a adekvátne prezentovali a zverejnili v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |

Tento štandard poskytuje návod, ktorý sa vzťahuje na začiatkové stavy pri prvom audite finančných výkazov, alebo na prípad, keď audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie vykonal iný audítor.

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 510.5 | Audítor si prečíta posledné finančné výkazy, ak existujú, a správu audítora predchádzajúceho audítora k týmto výkazom, ak existuje, aby získal informácie relevantné pre začiatkové stavy vrátane zverejnení. |
| 510.6 | <p>Audítor získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či začiatkové stavy neobsahujú nesprávnosti s významným vplyvom na finančné výkazy za bežné obdobie, a to tým, že (pozri odseky A1 – A2):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zistí, či boli konečné stavy za predchádzajúce obdobie správne prenesené do bežného obdobia, alebo či boli upravené, keď je to vhodné, (b) zistí, či začiatkové stavy odzrkadľujú uplatňovanie vhodných účtovných pravidiel, (c) vykoná jednu alebo viaceré z týchto činností (pozri odseky A3 – A7): <ul style="list-style-type: none"> (i) keď boli finančné výkazy za predchádzajúci rok auditované, preverí pracovnú dokumentáciu predchádzajúceho audítora s cieľom získať dôkazy o začiatkových stavoch, (ii) vyhodnotí, či audítorské postupy vykonané v bežnom období poskytujú dôkazy relevantné pre začiatkové stavy, alebo (iii) vykoná špecifické audítorské postupy s cieľom získať dôkazy týkajúce sa začiatkových stavov. |
| 510.7 | Ak audítor získa audítorské dôkazy, že začiatkové stavy obsahujú nesprávnosti, ktoré by mohli významne ovplyvniť finančné výkazy za bežné obdobie, vykoná dodatočné audítorské postupy zodpovedajúce okolnostiam, aby zistil ich vplyv na finančné výkazy za bežné obdobie. Keď audítor dospeje k záveru, že vo finančných výkazoch za bežné obdobie existujú takéto nesprávnosti, v súlade s ISA 450 ich oznámi členom príslušnej úrovne manažmentu a osobám povereným spravovaním. |
| 510.8 | Audítor získa dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či účtovné pravidlá, ktoré sa zohľadnili v začiatkových stavoch, sa konzistentne uplatňovali vo finančných výkazoch za bežné obdobie a či sú zmeny účtovných pravidiel náležite zaúčtované a adekvátne prezentované a zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |
| 510.9 | Ak audit finančných výkazov za predchádzajúce účtovné obdobie vykonal predchádzajúci audítor a stanovisko bolo modifikované, v súlade s ISA 315 audítor pri posudzovaní rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch za bežné účtovné obdobie vyhodnotí vplyv záležitosti, ktorá viedla k modifikácii. |
| 510.10 | Ak audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa začiatkových stavov, v súlade s ISA 705 vyjadrí podmienené stanovisko, alebo odmietne vyjadriť stanovisko k finančným výkazom, podľa toho, čo je vhodné (pozri odsek A8). |
| 510.11 | Ak audítor dospeje k záveru, že začiatkové stavy obsahujú nesprávnosť, ktorá významne ovplyvňuje finančné výkazy za bežné účtovné obdobie, a vplyv nesprávnosti nie je náležite zaúčtovaný, alebo nie je adekvátne prezentovaný, prípadne zverejnený, audítor v súlade s ISA 705 vyjadrí podmienené stanovisko alebo záporné stanovisko, podľa toho, čo je vhodné. |
| 510.12 | <p>Ak audítor dospeje k záveru, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) účtovné pravidlá bežného účtovného obdobia sa v súvislosti so začiatkovými stavmi neuplatňujú konzistentne v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, alebo (b) zmena účtovných pravidiel nie je náležite zaúčtovaná, alebo nie je adekvátne prezentovaná, prípadne zverejnená v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, <p>audítor v súlade s ISA 705 vyjadrí podmienené alebo záporné stanovisko, podľa toho, čo je vhodné.</p> |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 510.13 | Keď stanovisko predchádzajúceho audítora k finančným výkazom za predchádzajúce účtovné obdobie obsahovalo modifikáciu stanoviska audítora, ktorá zostáva relevantná a významná aj pre finančné výkazy za bežné účtovné obdobie, audítor je v súlade s ISA 705 a ISA 710 povinný modifikovať stanovisko audítora k finančným výkazom za bežné obdobie (pozri odsek A9). |

Tieto požiadavky sú zhrnuté v ďalšom texte.

Schéma 15.5-1

| Zameranie | Opis |
|---|--|
| Obsahujú začiatkové stavy nesprávnosti, ktoré by mohli ovplyvniť bežné obdobie? | <ul style="list-style-type: none"> • Prečítajte si posledné finančné výkazy a správu predchádzajúceho audítora (ak existuje). • Stanovte, či konečné stavy predchádzajúceho obdobia boli správne prenesené a znázorňujú používanie vhodných účtovných politík. • Analyzujte pracovnú dokumentáciu predchádzajúceho audítora. • Vykonajte v bežnom období audítorské postupy na získanie dôkazov týkajúcich sa začiatkových stavov. Toto je potrebné najmä v prípade, ak finančné výkazy z minulého roka neboli auditované. |
| Stanovte vplyv identifikovaných nesprávností na bežné obdobie | <ul style="list-style-type: none"> • Vykonajte také dodatočné audítorské postupy, aké sú potrebné. • Zhodnoťte každú modifikáciu audítorskeho stanoviska predchádzajúceho audítora. • Zabezpečte, aby účtovné politiky zohľadnené v začiatkových stavoch boli konzistentne aplikované aj v bežnom období. |
| Stanovte vplyv na audítorské stanovisko | Ak zostáva modifikované stanovisko predchádzajúceho audítora naďalej relevantné, alebo začiatkové stavy obsahujú významnú nesprávnosť, ktorá významne ovplyvňuje finančné výkazy bežného obdobia (a jej vplyv nebol vhodne zaúčtovaný, prezentovaný alebo zverejnený), je potrebné podmienené alebo záporné stanovisko. |

15.6 Štandard ISA 600 – Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 600.8 | <p>Cieľom audítora je:</p> <p>(a) rozhodnúť, či bude pôsobiť ako audítor finančných výkazov skupiny, a</p> <p>(b) keď bude pôsobiť ako audítor finančných výkazov skupiny:</p> <p>(i) jasne informovať audítorov komponentov o rozsahu a načasovaní ich práce na finančných informáciách týkajúcich sa komponentov a ich zisteniach, a</p> <p>(ii) získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o finančných informáciách komponentov a procese konsolidácie, umožňujúce vyjadriť stanovisko k tomu, či sú finančné výkazy skupiny vo všetkých významných súvislostiach vypracované v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.</p> |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|--|
| 600.9 | <p>Na účely štandardu ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <p>(a) Komponent (Component) – účtovná jednotka alebo podnikateľská aktivita, za ktorú manažment skupiny alebo komponentu zostavuje finančné informácie, ktoré by sa mali zahrnúť do finančných výkazov skupiny (pozri odseky A2 – A4).</p> <p>(b) Audítor komponentu (Component auditor) – audítor, ktorý na žiadosť tímu pracujúceho na zákazke skupiny vykoná na účely auditu skupiny prácu zameranú na finančné informácie týkajúce sa komponentu (pozri odsek A7).</p> <p>(c) Manažment komponentu (Component management) – manažment zodpovedný za vypracovanie finančných informácií komponentu.</p> <p>(d) Významnosť komponentu (Component materiality) – miera významnosti komponentu stanovená tímom pracujúcim na zákazke skupiny.</p> <p>(e) Skupina (Group) – všetky komponenty, ktorých finančné informácie sú zahrnuté do finančných výkazov skupiny. Skupina má vždy viac ako jeden komponent.</p> <p>(f) Audit skupiny (Group audit) – audit finančných výkazov skupiny.</p> <p>(g) Auditorské stanovisko k skupine (Group audit opinion) – auditorské stanovisko k finančným výkazom skupiny.</p> <p>(h) Partner zodpovedný za zákazku skupiny (Group engagement partner) – partner alebo iná osoba vo firme zodpovedná za zákazku, predstavujúcu audit skupiny a jej vykonanie, ako aj za správu audítora k finančným výkazom skupiny vydávanú v mene firmy. Ak sa na vykonávaní auditu skupiny podieľa viacero audítorov spoločne, spoloční partneri zodpovední za zákazku a ich tímy pracujúce na zákazke spoločne predstavujú partnera zodpovedného za zákazku skupiny a tím pracujúci na zákazke skupiny. Tento ISA však nerieši vzťah medzi spoločnými audítormi ani vzťah medzi prácou, ktorú vykoná jeden zo spoločných audítorov, a prácou, ktorú vykoná iný spoločný audítor.</p> <p>(i) Tím pracujúci na zákazke skupiny (Group engagement team) – partneri vrátane partnera zodpovedného za zákazku skupiny a pracovníci, ktorí stanovujú celkovú stratégiu auditu skupiny, komunikujú s audítormi komponentov, vykonávajú prácu zameranú na proces konsolidácie a posudzujú závery vyplývajúce z auditorských dôkazov ako základu na sformulovanie stanoviska k finančným výkazom.</p> <p>(j) Finančné výkazy skupiny (Group financial statements) – finančné výkazy obsahujúce finančné informácie za viac ako jeden komponent. Výraz „finančné výkazy skupiny“ označuje aj skombinované finančné výkazy, ktoré agregujú finančné informácie vypracované komponentmi, ktoré nemajú materskú spoločnosť, ale sú spoločne ovládané.</p> <p>(k) Manažment skupiny (Group management) – manažment zodpovedný za vypracovanie finančných výkazov skupiny.</p> <p>(l) Celoskupinové kontroly (Group-wide controls) – kontroly finančného vykazovania skupiny vypracované, zavedené a spravované manažmentom skupiny.</p> <p>(m) Významný komponent (Significant component) – komponent identifikovaný tímom pracujúcim na zákazke skupiny, (i) ktorý je sám osebe finančne významný z hľadiska skupiny, alebo (ii) ktorý bude vzhľadom na svoj špecifický charakter alebo okolnosti pravdepodobne zahŕňať závažné riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch skupiny (pozri odseky A5 – A6).</p> |

Tento štandard poskytuje usmernenie k špeciálnym okolnostiam, ktoré platia v prípade auditu skupiny. Vymedzuje zodpovednosť, komunikáciu a požiadavky medzi:

- partnerov zodpovedných za zákazku skupiny, tímy pracujúce na zákazke skupiny; a
- audítorov komponentov, ktorí vykonávajú prácu pre tímy pracujúce na zákazke skupiny (napríklad audit divízie, odvetvia alebo pobočky skupiny) a potom predkladajú výsledky.

Uvedené požiadavky môžu byť užitočné takisto v iných situáciách, kde audítor využije iného audítora v niektorej časti auditu finančných výkazov. (Príkladom môže byť účasť na inventúre alebo vykonávanie špecifických postupov na vzdialenom mieste.)

NA ZVÁŽENIE

Definícia komponentu skupiny je široká. Skôr ako zhodnotíte, že tento štandard nie je aplikovateľný, ubezpečte sa, že významný komponent v skutočnosti ani neexistuje. Komponent by mohol byť dôsledkom organizačnej štruktúry (ako v prípade dcérskych podnikov, divízií, pobočiek, konzorcií alebo investícií, o ktorých sa účtuje s využitím metódy vlastného imania alebo vo výške obstarávacích nákladov) alebo systému finančného vykazovania organizovaného podľa funkcie, produktu, služby alebo geografickej polohy.

Ak existujú významné komponenty, tento štandard uvádza množstvo požiadaviek vzťahujúcich sa na:

- zodpovednosť partnera zodpovedného za zákazku,
- audítorské plánovanie a významnosť,
- posúdenie rizík a reakcie,
- vzťah medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov,
- charakter a rozsah komunikácie, a
- kontrolu v rámci skupiny a procesu konsolidácie.

Poznámka: Berúc do úvahy, že audity skupiny nie sú také bežné pri audite malých a stredne veľkých účtovných jednotiek, nasledujúca schéma obsahuje iba niektoré z mnohých požiadaviek obsiahnutých v štandardoch.

Schéma 15.6-1

| Zhrnutie výňatkov sekcií obsahujúcich požiadavky | |
|---|--|
| Zodpovednosť 600.11 | <ul style="list-style-type: none"> • Partner zodpovedný za zákazku je zodpovedný za nasmerovanie, dohľad a výkon zákazky auditu skupiny v súlade s odbornými štandardmi. • Správa audítora o finančných výkazoch skupiny sa nebude odvolávať na audítora komponentov. |
| Akceptácia zákazky/ Pokračovanie na zákazke a plánovanie 600.12-16 | <ul style="list-style-type: none"> • Tím pracujúci na zákazke skupiny sa dostatočne oboznámi so skupinou, jej komponentmi a prostredím, tak, aby mohol identifikovať komponenty, v prípade ktorých je pravdepodobné, že to budú významné komponenty. • Partner zodpovedný za zákazku skupiny musí súhlasiť s podmienkami zákazky auditu skupiny. • Tím pracujúci na zákazke skupiny stanoví celkovú stratégiu auditu skupiny a vypracuje plán auditu skupiny. |
| Oboznámenie sa so skupinou, jej komponentmi a prostredím 600.17-18 | <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny sa oboznámi so skupinou v dostatočnej miere na to, aby mohol:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potvrdiť alebo revidovať svoju pôvodnú identifikáciu komponentov, v prípade ktorých je pravdepodobné, že budú významné; a • zhodnotiť riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny, spôsobené podvodom alebo omylom. |

| Zhrnutie výňatkov sekcií obsahujúcich požiadavky | |
|---|---|
| Oboznámenie sa s audítormi komponentov 600.19-20 | <p>Ak tím pracujúci na zákazke plánuje požiadať audítora komponentu, aby vykonal prácu na finančných informáciách komponentu, tím pracujúci na zákazke skupiny sa oboznámi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • s tým, či audítor komponentu rozumie a dodržiava etické požiadavky, ktoré sú relevantné pre audit skupiny a najmä či bude nezávislý; • s profesionálnymi kompetenciami audítora komponentu; • so skutočnosťou, či tím pracujúci na zákazke auditu skupiny bude schopný podieľať sa na práci audítora komponentu v rozsahu potrebnom na získanie dostatočne primeraných audítorských dôkazov; a • s tým, či audítor komponentu pracuje v právnom prostredí, v ktorom sa vykonáva aktívny dohľad nad audítormi. |
| Významnosť 600.21-23 | <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny určí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • významnosť pre finančné výkazy skupiny ako celku z pohľadu stanovenia celkovej stratégie auditu skupiny; • v prípade potreby nižšie hodnoty, než je významnosť skupiny pre konkrétne kategórie transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení; • významnosť pre tie komponenty, kde audítori komponentu budú vykonávať audit alebo previerku na účely auditu skupiny; a • hranicu, nad ktorú nesmú byť nesprávnosti z pohľadu finančných výkazov skupiny považované za čisto triviálne. <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny musí tiež zhodnotiť vhodnosť vykonávacej významnosti určenú audítormi komponentu na úrovni komponentu.</p> |
| Reagovanie na posúdené riziká 600.24-31 | <p>Od audítora sa vyžaduje, aby zvolil a implementoval vhodnú reakciu na posúdené riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov. Tím pracujúci na zákazke skupiny musí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • určiť, aký typ práce má vykonať tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítori komponentu v jeho mene v prípade finančných informácií komponentov; • zhodnotiť vhodnosť ďalších postupov ako reakciu na identifikované významné riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny; a • zhodnotiť vhodnosť, úplnosť a presnosť konsolidačných úprav a reklasifikácií a vyhodnotiť, či neexistujú nejaké faktory rizika podvodu alebo zaujatosti manažmentu. <p>V prípade komponentu, ktorého významnosť vyplýva z toho, že je individuálne finančne dôležitý pre skupinu, vykoná tím pracujúci na zákazke skupiny alebo audítor komponentu v jeho mene audit jeho finančných informácií s použitím významnosti určenej pre tento komponent.</p> |

| Zhrnutie výňatkov sekcií obsahujúcich požiadavky | |
|---|---|
| Proces konsolidácie 600.32-37 | <p>Tím pracujúci na zákazke vypracuje ďalšie audítorské postupy zamerané na proces konsolidácie, aby reagoval na posúdené riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny vyplývajúcich z konsolidácie. K nim patrí posúdenie toho, či boli všetky komponenty zahrnuté do finančných výkazov skupiny.</p> <p>Ak finančné výkazy skupiny obsahujú finančné výkazy takeého komponentu, ktorého koniec obdobia pre finančné vykazovanie sa líši od obdobia skupiny, tím pracujúci na zákazke vyhodnotí, či boli vykonané vhodné úpravy daných finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania.</p> |
| Následné udalosti 600.38-39 | <p>Tím pracujúci na zákazke alebo audítori komponentu vykonajú postupy, ktoré boli vybrané na identifikáciu tých následných udalostí, ktoré môžu vyžadovať úpravy alebo zverejnenie vo finančných výkazoch skupiny.</p> <p>Tím pracujúci na zákazke si žiada od audítorov komponentu, aby mu oznámili, ak sa dozvedia o následných udalostiach.</p> |
| Komunikácia s audítorom komponentu 600.40-41 | <p>Tím pracujúci na zákazke včas informuje o svojich požiadavkách audítora komponentu. V rámci tohto informovania by sa malo určiť, aká práca sa má vykonať, ako sa má daná práca použiť a forma a obsah komunikácie audítora komponentu s tímom pracujúcim na zákazke. Sem patria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potvrdenie toho, že audítor komponentu bude spolupracovať s tímom pracujúcim na zákazke; • relevantné požiadavky týkajúce sa etiky a nezávislosti; • významnosť komponentu; • identifikované riziká významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny, zapríčinené chybou alebo podvodom, ktoré sú relevantné pre prácu audítora; a • zoznam spriaznených osôb vypracovaný manažmentom skupiny a včasné informovanie o spriaznených osobách, ktoré neboli predtým identifikované manažmentom skupiny alebo tímom pracujúcim na zákazke. <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny má požadovať, aby ho audítor komponentu informoval o záležitostiach relevantných pre závery tímu pracujúceho na zákazke s ohľadom na audit skupiny. Napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • súlad audítora komponentu s: <ul style="list-style-type: none"> – etickými požiadavkami vrátane nezávislosti a odbornej spôsobilosti, a – požiadavkami tímu pracujúceho na zákazke skupiny; • aké finančné informácie komponentu sú predmetom správy; • prípady nedodržania zákonov alebo nariadení; • zoznam neopravených nesprávností; • indikátory možnej zaujatosti manažmentu. |

| Zhrnutie výňatkov sekcií obsahujúcich požiadavky | |
|---|---|
| Komunikácia s audítorm komponentu 600.40-41 <i>(pokračovanie)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • všetky identifikované významné nedostatky v internej kontrole na úrovni komponentu; • ostatné významné záležitosti, o ktorých audítorm komponentu informoval, alebo bude informovať osoby poverené spravovaním komponentu vrátane podvodov alebo podozrenia na podvod; • ostatné záležitosti, ktoré môžu byť relevantné pre audit skupiny vrátane výnimiek uvedených v písomných vyhláseniach, ktoré si audítorm komponentu vyžiadal od manažmentu komponentu; a • celkové zistenia, závery a stanovisko audítora komponentu. |
| Hodnotenie dostatočnosti a vhodnosti získaných audítorských dôkazov 600.42-45 | <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny musí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diskutovať podľa potreby s audítorm komponentu alebo s manažmentom komponentu o významných záležitostiach vyplývajúcich z hodnotenia dôkazov; a • určiť, či je potrebné analyzovať ostatné dôležité časti dokumentácie audítora komponentu. <p>Ak je práca audítora komponentu nedostatočná, tím pracujúci na zákazke skupiny musí určiť, aké dodatočné postupy sa majú vykonať a či ich má vykonať audítorm komponentu alebo tím pracujúci na zákazke skupiny.</p> <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny zhodnotí, či na základe vykonaných audítorských postupov boli získané dostatočne primerané audítorské dôkazy.</p> <p>Partner zodpovedný za zákazku skupiny zhodnotí vplyv všetkých neopravených nesprávností a všetkých prípadov, v ktorých sa nedali získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na stanovisko auditu skupiny.</p> |
| Komunikácia s manažmentom skupiny a osobami poverenými spravovaním skupiny 600.46-49 | <p>Tím pracujúci na zákazke skupiny určí, o ktorých identifikovaných nedostatkoch v internej kontrole má byť informovaný manažment skupiny a osoby poverené spravovaním.</p> <p>Ak bol identifikovaný podvod, tím pracujúci na zákazke skupiny bude o tom včas informovať manažment na zodpovedajúcej hierarchickej úrovni. Tím pracujúci na zákazke skupiny bude informovať o nasledujúcich záležitostiach:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prehľad typu práce, ktorá sa má vykonať v prípade finančných informácií komponentu; • opis charakteru plánovaného začlenenia tímu pracujúceho na zákazke skupiny do práce, ktorú majú vykonať audítorm komponentu v prípade finančných informácií významných komponentov; • prípady, keď hodnotenie práce audítora komponentu tímom pracujúcim na zákazke skupiny vyvolalo obavy o kvalitu práce tohto audítora; • všetky obmedzenia auditu skupiny, napríklad možné obmedzenie prístupu tímu pracujúceho na zákazke skupiny k informáciám; a • podvod alebo podozrenie na podvod, na ktorom sa podieľajú manažment skupiny, manažment komponentu, pracovníci, ktorí majú významné úlohy pri kontrole v rámci celej skupiny, alebo iné okolnosti, kde podvod viedol k významnej nesprávnosti finančných výkazov skupiny. |

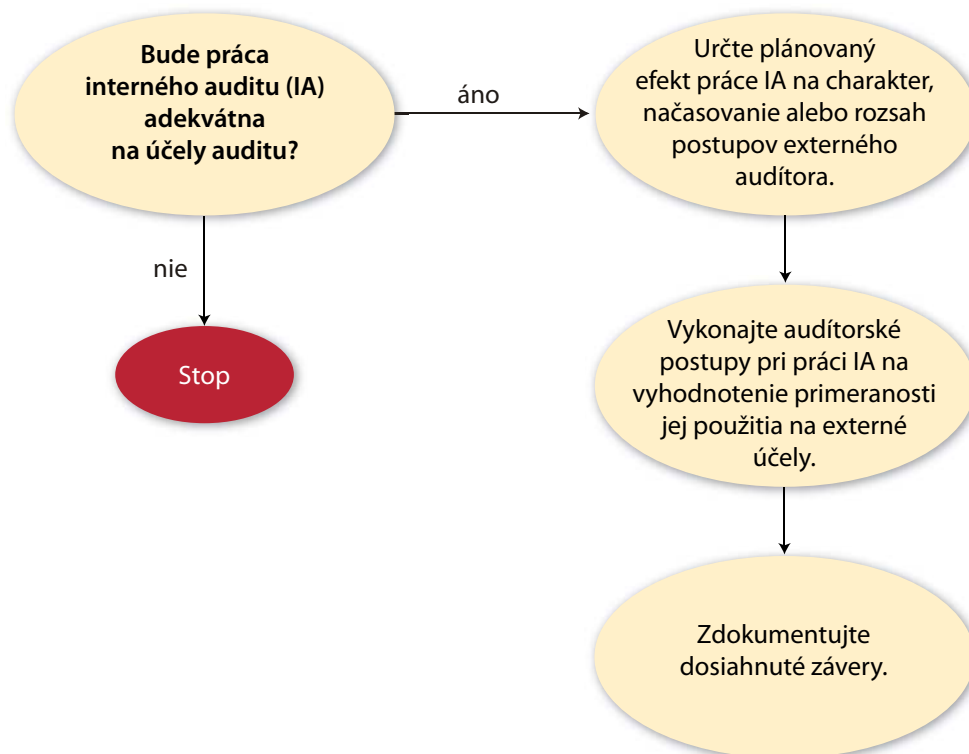
Zhrnutie výňatkov sekcií obsahujúcich požiadavky

| | |
|----------------------------|---|
| Dokumentácia 600.50 | <p>Tím pracujúci na zákazke musí do audítorskej dokumentácie zahrnúť nasledujúce skutočnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • analýzu komponentov, v ktorej sú označené významné z nich, a typ práce, ktorá sa má vykonať v prípade finančných informácií komponentov; • charakter, načasovanie a rozsah začlenenia tímu pracujúceho na zákazke skupiny do práce vykonávanej audítormi komponentov vrátane prípadného posúdenia relevantných častí audítorskej dokumentácie audítora komponentu tímom pracujúcim na zákazke skupiny a z neho vyplývajúcich záverov; a • písomnú komunikáciu medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov o požiadavkách tímu pracujúceho na zákazke skupiny. |
|----------------------------|---|

15.7 ISA 610 – Použitie práce interných audítorov

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 610.6 | <p>Keď má účtovná jednotka interný audit, o ktorom externý audítor rozhodol, že bude pravdepodobne relevantný pre audit, cieľom audítora je:</p> <p>(a) určiť, či a do akej miery použiť konkrétnu prácu interných audítorov, a</p> <p>(b) v prípade použitia konkrétnej práce interných audítorov určiť, či je daná práca vhodná na účely auditu.</p> |

Schéma 15.7-1



| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 610.8 | Externý audítor určí: (a) či je pravdepodobné, že práca interných audítorov je vhodná na účely auditu, a ak áno, (b) plánovaný vplyv práce interných audítorov na charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah postupov externého audítora. |
| 610.9 | Pri určovaní, či je pravdepodobné, že práca interných audítorov je vhodná na účely auditu, externý audítor vyhodnotí: (a) objektívnosť interného auditu, (b) odbornú spôsobilosť interných audítorov; (c) či je pravdepodobné, že sa práca interných audítorov vykonáva s náležitou profesionálnou starostlivosťou, a (d) či je pravdepodobné, že bude existovať účinná komunikácia medzi internými audítormi a externým audítorm (pozri odsek A4). |
| 610.10 | Pri určovaní plánovaného vplyvu práce interných audítorov na charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah postupov externého audítora externý audítor zváži: (a) charakter a rozsah konkrétnych prác, ktoré interní audítori vykonali alebo vykonávajú, (b) posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre konkrétne triedy transakcií, zostatky účtov a zverejnenia, a (c) stupeň subjektívnosti pri posudzovaní audítorských dôkazov, ktoré zhromaždili interní audítori ako podporu relevantných tvrdení (pozri odsek A5). |
| 610.11 | Aby externý audítor mohol použiť konkrétnu prácu interných audítorov, musí ju vyhodnotiť a vykonať audítorské postupy zamerané na danú prácu, aby určil jej adekvátnosť na svoje účely (pozri odsek A6). |
| 610.12 | Aby externý audítor na svoje účely určil adekvátnosť konkrétnych prác, ktoré vykonali interní audítori, vyhodnotí, či: (a) práce vykonali vhodne odborne vyškolení interní audítori so zodpovedajúcimi zručnosťami, (b) práca bola náležite dohliadaná, kontrolovaná a dokumentovaná, (c) sa získali vhodné audítorské dôkazy, ktoré interným audítorm umožňujú dospieť k primeraným záverom, (d) závery, ku ktorým sa dospelo, sú za daných okolností vhodné a či správy, ktoré vypracovali interní audítori, sú konzistentné s výsledkami vykonaných prác, a (e) sa náležite vyriešili všetky výnimky alebo nezvyčajné skutočnosti, ktoré odhalili interní audítori. |
| 610.13 | Ak externý audítor použije konkrétnu prácu interných audítorov, zaradí do audítorskej dokumentácie závery, ku ktorým dospel vzhľadom na vyhodnotenie adekvátnosti práce interných audítorov, a audítorské postupy zamerané na danú prácu, ktoré vykonal externý audítor v súlade s odsekom 11. |

Prehľad

Vo väčších účtovných jednotkách je často zriadené oddelenie interného auditu, aby monitorovalo funkčnosť rôznych aspektov internej kontroly. Medzi aktivity interného auditu by mali patriť:

- monitorovanie určitých prvkov internej kontroly;
- preverenie finančných a prevádzkových informácií;
- posúdenie prevádzkových aktivít;
- posúdenie dodržiavania zákonov a nariadení;
- riadenie rizík; a/alebo
- správa a riadenie.

Tam, kde ciele a rozsah pôsobnosti interného auditu zahŕňajú posúdenie interných kontrol v oblasti finančného vykazovania, môže sa (podľa primeranosti) spoliehať externý audítor na prácu interného audítora, čím sa môže modifikovať charakter a rozsah postupov externého audítora. Pretože však interných audítorov zamestnáva účtovná jednotka a sú súčasťou jej internej kontroly, nie sú úplne nezávislí. Na ich prácu by sa preto nemalo spoliehať v takom rozsahu, ako keby ju vykonal externý audítorský tím.

Zhrnutie požiadaviek

V nasledujúcej schéme sú zhrnuté požiadavky.

Schéma 15.7-2

| Úloha | Úvahy |
|--|--|
| Zodpovedá práca interného auditu účelom externého auditu? | <ul style="list-style-type: none"> • Aké sú ciele a rozsah pôsobnosti interného auditu? • Do akej miery je interný audit objektívny (nezávislý)? • Sú interní audítori odborne spôsobilí? • Bude ich práca vykonaná s primeranou profesionálnou starostlivosťou? • Funguje komunikácia medzi internými audítormi a externými audítormi? |
| Aký vplyv bude mať spoľahnutie sa na prácu interného auditu pre externý audit? | <p>Zvážte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter a rozsah špecifickej práce, ktorú interný audítor vykonal, alebo má vykonať; • posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre jednotlivé kategórie transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení; a • mieru subjektívnosti pri hodnotení audítorských dôkazov zhromaždených internými audítormi na podporu relevantných tvrdení. |
| Zhodnoťte primeranosť práce interného auditu pre spoľahlivosť externého auditu | <ul style="list-style-type: none"> • Absolvovali interní audítori vykonávajúci prácu primerané odborné školenie a mali primerané skúsenosti? • Bola práca vykonaná pod dostatočným dohľadom, bola dostatočne posúdená a zdokumentovaná? • Boli získané primerané audítorské dôkazy, ktoré by umožnili interným audítorm vyvodiť primerané závery? • Zodpovedali dosiahnuté závery primerane daným okolnostiam? • Boli správy, ktoré vypracovali interní audítori, konzistentné s výsledkami vykonaných prác? • Boli výnimky alebo nezvyčajné záležitosti, ktoré odhalili interní audítori, riadne objasnené? |
| Výsledky zdokumentujte | <ul style="list-style-type: none"> • Závery vyplývajúce z hodnotenia primeranosti práce interných audítorov; a • opis audítorských postupov externého audítora pri tejto práci. |

Vykazovanie

Externý audítor má výhradnú zodpovednosť za vyjadrené audítorské stanovisko, pričom táto zodpovednosť sa neznižuje použitím práce interných audítorov externým audítorm. V správe externého audítora by sa preto nemal objavovať odkaz na prácu interných audítorov.

15.8 ISA 620 – Použitie práce experta nominovaného audítorom

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 620.5 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozhodnúť, či sa použije práca experta nominovaného audítorom, a (b) keď sa použije práca experta nominovaného audítorom, určiť, či je daná práca vhodná na audítorské účely. |

Schéma 15.8-1

Posúdenie rizík

Je potrebný expert nominovaný audítorom, aby sa získali audítorské dôkazy? Ak áno:

- Aké postupy budú potrebné?
- Je vybraný expert spôsobilý, schopný a objektívny?

Môžeme rozumieť povahe práce vykonanej expertom nominovaným audítorom?
Dohodnite si podmienky zákazky s expertom nominovaným audítorom.

Reakcia na riziko

Zhodnoťte primeranosť práce vykonanej expertom nominovaným audítorom, vrátane zistení, záverov, použitých predpokladov a zdrojov dát.
Určite, či je potrebná nejaká ďalšia audítorská práca.

Vykazovanie

Neodvolávajú sa na prácu experta nominovaného audítorom, pokiaľ nebola modifikovaná správa audítora.
Ak neboli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, modifikujte správu audítora.

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|--|
| 620.6 | <p>Na účely štandardu ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Expert nominovaný audítorom (Auditor's expert) – osoba alebo organizácia disponujúca odbornými znalosťami z oblasti inej než účtovníctvo alebo audit, ktorej prácu v danej oblasti audítor využije na to, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Expertom, ktorého audítor nominuje, môže byť buď jeho interný expert (ktorý je partnerom alebo pracovníkom, vrátane dočasného pracovníka audítorovej firmy alebo firmy v sieti), alebo jeho externý expert (pozri odseky A1 – A3). (b) Odborná znalosť (Expertise) – zručnosti, znalosti a skúsenosti v konkrétnej oblasti. (c) Expert nominovaný manažmentom (Management's expert) – osoba alebo organizácia disponujúca odbornými znalosťami z inej oblasti než účtovníctvo alebo audit, ktorej prácu v danej oblasti účtovná jednotka využije ako pomoc pri zostavovaní finančných výkazov. |

V niektorých situáciách môže audítor požadovať odbornú znalosť (z iných oblastí ako účtovníctva a auditu), aby získal dostatočne primerané audítorské dôkazy. Príkladom môže byť použitie práce experta nominovaného audítorom, ktorý by poskytoval audítorské dôkazy vo forme správ, stanovísk, ohodnotení a vyhlásení. Niektoré príklady sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.8-2

| | |
|--|--|
| Je potrebné využiť prácu experta? | <ul style="list-style-type: none"> • špecialisti na inventúru zásob; • ocenenie majetku, akým sú pozemky a budovy, zariadenia a stroje, umelecké diela, drahé kamene, zásoby a zložité finančné nástroje; • určenie objemu alebo fyzického stavu majetku, ako sú napríklad nerastné suroviny uložené na skládke, podzemné zásoby nerastných surovín a ropy a zostávajúca životnosť zariadení a strojov; • určenie hodnôt použitím špecializovaných techník a metód ako aktuárske oceňovanie; • analýza zložitých a nezvyčajných záležitostí týkajúcich sa súladu s daňovými predpismi; • určenie rozsahu ukončenej práce a práce, ktorá sa má dokončiť v rámci prebiehajúcich zmlúv; a • právne názory týkajúce sa interpretácie dohôd, vnútorných predpisov a nariadení. |
|--|--|

Tento štandard poskytuje návod na to, ako môže byť práca experta nominovaného audítorom použitá ako vhodný audítorský dôkaz.

V niektorých prípadoch môže byť audítor, ktorý nie je expertom v príslušnom odbore, inom ako je účtovníctvo alebo audítorstvo, schopný sa s danou oblasťou dostatočne oboznámiť tak, aby mohol vykonať audit bez použitia práce experta nominovaného audítorom. Oboznámiť sa s danou oblasťou možno na základe:

- skúseností z auditu v účtovných jednotkách, ktorý si vyžadoval podobnú odbornú znalosť;
- vzdelávania alebo profesionálneho rastu v danej oblasti. Príkladom môžu byť formálne kurzy alebo diskusie (nie však konzultácie, kde sú poskytnuté všetky relevantné skutočnosti) s expertmi v danej relevantnej oblasti;
- diskusie s audítormi, ktorí realizovali podobné zákazky.

Poznámka: Nezávisle od toho, či práca experta je použitá alebo nie, má audítor výhradnú zodpovednosť za vyjadrené stanovisko.

Posúdenie rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 620.7 | Ak na dosiahnutie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov treba odborné znalosti z iných oblastí než účtovníctvo alebo audit, audítor rozhodne, či použije prácu ním nominovaného experta (pozri odseky A4 – A9). |
| 620.8 | <p>Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov vzhľadom na požiadavky podľa odsekov 9 až 13 tohto ISA bude rôzny v závislosti od okolností. Pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu týchto postupov audítor zvaží záležitosti ako napríklad (pozri odsek A10):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) charakter záležitosti, ktorej sa práca experta týka; (b) riziká významnej nesprávnej vzhľadom na záležitosť, ktorej sa práca experta týka; (c) dôležitosť práce experta v kontexte auditu; (d) audítorove poznatky o práci, ktorú daný expert vykonal v minulosti, a jeho skúsenosti s prácou experta; a (e) skutočnosť, či daný expert podlieha pravidlám a postupom audítorovej firmy, zameraným na kontrolu kvality (pozri odseky A11 – A13). |
| 620.9 | Audítor vyhodnotí spôsobilosť, schopnosti a objektívnosť ním nominovaného experta z hľadiska svojich potrieb. V prípade externého experta vybraného audítorom je súčasťou vyhodnotenia objektívnosti získanie informácií o záujmoch a vzťahoch, ktoré by mohli ohroziť expertovu objektívnosť (pozri odseky A14 – A20). |
| 620.10 | <p>Audítor získa dostatok poznatkov o odbore, na ktorý sa ním nominovaný expert špecializuje, aby mohol (pozri odseky A21 – A22):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) určiť charakter, rozsah a ciele práce experta zodpovedajúce účelom audítora; a (b) vyhodnotiť vhodnosť tejto práce na účely audítora. |
| 620.11 | <p>Audítor sa s expertom, ktorého nominoval, dohodne písomne (keď je to vhodné) na týchto záležitostiach (pozri odseky A23 – A26):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) charakter, rozsah a ciele práce experta (pozri odsek A27); (b) príslušné úlohy a zodpovednosti audítora a daného experta (pozri odseky A28 – A29); (c) charakter, časové rozvrhnutie a rozsah komunikácie medzi audítorom a expertom vrátane formy všetkých správ, ktoré má expert dodať (pozri odsek A30); a (d) nevyhnutnosť, aby expert nominovaný audítorom dodržiaval požiadavky vyžadujúce zachovávanie mlčanlivosti (pozri odsek A31). |

Nasledujúca schéma sumarizuje úvahy, ktoré sa vzťahujú na využitie experta nominovaného audítorom.

Schéma 15.8-3

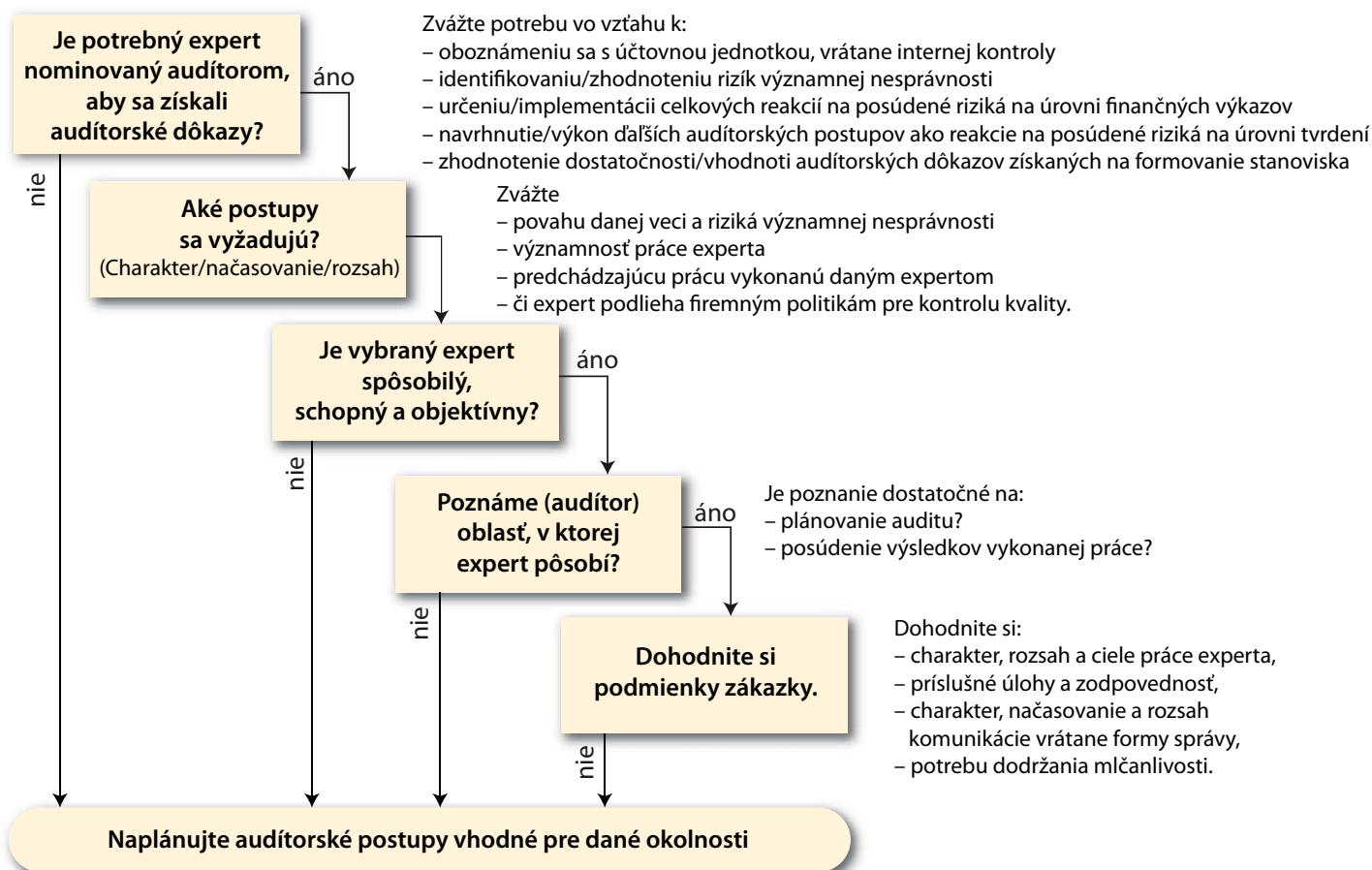


Schéma 15.8-4

| Zvážte | Diskusia |
|--|--|
| Je na získanie auditorských dôkazov potrebný expert vybraný audítorom? | <p>Zvážte túto potrebu vo vzťahu k:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oboznámeniu sa s účtovnou jednotkou vrátane jej internej kontroly; • identifikovaniu/posúdeniu rizík významnej nesprávnosti; • určení/implementácii všeobecnej reakcie na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov; • voľbe/vykonaní dodatočných auditorských postupov, ktoré sú reakciou na posúdené riziká na úrovni tvrdení; a • hodnoteniu dostatočnosti/vhodnosti získaných auditorských dôkazov na to, aby sa mohlo dospieť k určitému stanovisku. |

| Zvážte | Diskusia |
|---|--|
| Aké audítorské postupy sa vyžadujú? | <p>Zvážte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter danej skutočnosti a riziká významnej nesprávnosti; • významnosť práce experta v kontexte auditu; • prípadnú predchádzajúcu prácu vykonanú daným expertom; a • či expert podlieha pravidlám a postupom kontroly kvality audítorskej firmy. |
| Je zvolený expert nominovaný audítorom schopný a objektívny? | <ul style="list-style-type: none"> • Schopnosť sa vzťahuje na charakter a úroveň odbornej znalosti experta vybraného audítorom. • Schopnosť súvisí s možnosťami experta nominovaného audítorom využiť túto schopnosť v podmienkach danej zákazky (napr. geografické situovanie a dostupnosť zdrojov a času). • Objektívnosť súvisí s možným vplyvom zaujatosti, konfliktu záujmov alebo ovplyvňovania iných na profesionálny alebo komerčný úsudok experta nominovaného audítorom. <p>Ostatné faktory, ktoré treba zvážiť, sú:</p> <ul style="list-style-type: none"> • osobná skúsenosť s predchádzajúcou prácou daného experta; • diskusie s daným expertom; • diskusie s ostatnými osobami, ktoré poznajú prácu experta; • vedomosti o kvalifikácii experta, jeho členstve v profesijnom odbornom združení, licencií na vykonávanie činnosti alebo iných formách externého uznania; • publikované články alebo knihy napísané daným expertom; a • pravidlá a postupy na kontrolu kvality firmy audítora. |
| Sme (audítor) oboznámení s odbornými znalosťami experta? | <p>Je oboznámenie sa s oblasťou práce experta nominovaného audítorom dostatočné na to, aby sme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • plánovali audit; a • posúdili výsledky vykonanej práce? |
| Dohodnutie podmienok zákazky | <p>Pri stanovovaní podmienok zákazky posúďte faktory, ako sú napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prístup experta vybraného audítorom k citlivým a dôverným informáciám účtovnej jednotky; • príslušné úlohy alebo zodpovednosť audítora a experta nominovaného audítorom; • všetky požiadavky zahrňajúce viaceré jurisdikcie, právne alebo regulačné požiadavky; • zložitosť vyžadovanej práce; • predchádzajúce skúsenosti experta nominovaného audítorom s účtovnou jednotkou; a • rozsah práce experta nominovaného audítorom a jej významnosť v kontexte auditu. <p>Písomná dohoda by sa mala venovať:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakteru, rozsahu a cieľom práce experta; • príslušným úlohám a zodpovednostiam; • charakteru, načasovaniu a rozsahu komunikácie vrátane formy správy; a • potrebe zachovania mlčanlivosti. <p>Príloha k štandardu ISA 620 uvádza skutočnosti, ktoré môže audítor po zvážení zaradiť do písomnej dohody uzavretej s ním nominovaným externým expertom.</p> |

Hodnotenie vykonanej práce

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 620.12 | <p>Audítor vyhodnotí vhodnosť práce ním nominovaného experta na svoje účely vrátane (pozri odsek A32):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) relevantnosti a primeranosti zistení alebo záverov daného experta a ich konzistentnosti s ostatnými audítorskými dôkazmi (pozri odseky A33 – A34), (b) ak práca experta vyžaduje používanie závažných predpokladov a metód, relevantnosť a primeranosť týchto predpokladov a metód za daných okolností (pozri odseky A35– A37), (c) ak práca experta vyžaduje používanie východiskových údajov, ktoré sú pre jeho prácu dôležité, relevantnosť, úplnosť a presnosť týchto východiskových údajov (pozri odseky A38 – A39). |
| 620.13 | <p>Ak audítor zistí, že práca ním nominovaného experta nie je vhodná na jeho účely, audítor (pozri odsek A40):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sa s expertom dohodne na charaktere a rozsahu ďalších prác, ktoré má expert vykonať; alebo (b) vykoná dodatočné audítorské postupy zodpovedajúce daným okolnostiam. |

Schéma 15.8-5

Zhodnoťte
primeranosť
práce, ktorú
vykonal expert

Zhodnoťte relevantnosť/primeranosť:

- zistení/záverov experta a konzistentnosť s ostatnými audítorskými dôkazmi,
- klúčových predpokladov a metód používaných za daných okolností,
- zdrojové dáta vrátane ich správnosti.

Dohodnite sa s expertom na charaktere/rozsahu ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať. Ak nie je práca dostatočná, naplánujte dodatočné audítorské postupy vhodné pre dané situácie.

Ak nie sú výsledky práce experta uspokojivé alebo konzistentné s ostatnými dôkazmi, audítor by mal tento problém riešiť. S tým súvisia:

- diskusia s účtovnou jednotkou a expertom;
- aplikácia dodatočných audítorských postupov;
- možné nasadenie ďalšieho experta; alebo
- modifikovanie správy audítora.

Vykazovanie

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 620.14 | V správe audítora s nemodifikovaným stanoviskom sa audítor nemôže odvolať na prácu experta, ktorého nominoval, okrem prípadov, keď to vyžaduje zákon alebo predpis. Keď takýto odkaz vyžaduje zákon alebo predpis, treba v správe audítora uviesť, že tento odkaz neznižuje zodpovednosť audítora za audítorské stanovisko (pozri odsek A41). |
| 620.15 | Keď audítor v správe audítora odkáže na prácu experta, ktorého nominoval, lebo takýto odkaz je relevantný na pochopenie modifikácie audítorovho stanoviska, audítor v správe audítora uvedie, že tento odkaz neznižuje jeho zodpovednosť za dané stanovisko (pozri odsek A42). |

Správa audítora nemá obsahovať odkaz na prácu experta. Takýto odkaz by sa mohol nesprávne považovať za modifikáciu stanoviska audítora alebo za rozdelenie zodpovednosti, čo nebolo ani v jednom prípade skutočným úmyslom.

Ak sa však audítor rozhodne vydať na základe využitia práce experta modifikovanú správu, môže byť vhodné pri vysvetľovaní dôvodu modifikácie odvolať sa alebo opísať prácu experta vrátane uvedenia identity experta a rozsahu využitia jeho práce. V týchto prípadoch by mal pred uvedením takejto odvolávky získať audítor súhlas experta. Ak je súhlas odmietnutý a audítor je presvedčený, že informácia je dôležitá, môže audítor považovať za potrebné vyhľadať právnu pomoc.

15.9 ISA 720 – Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 720.4 | Cieľom audítora je správne reagovať vtedy, keď dokumenty obsahujúce auditované finančné výkazy a správa audítora o týchto výkazoch obsahujú iné informácie, ktoré by mohli znížiť dôveryhodnosť týchto finančných výkazov a správy audítora. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 720.6 | Audítor si prečíta iné informácie, aby zistil eventuálne prípady významného nesúladu s auditovanými finančnými výkazmi. |
| 720.7 | Audítor prijme spolu s manažmentom alebo s osobami poverenými spravovaním vhodné opatrenia, aby získal iné informácie pred dátumom správy audítora. Ak sa pred dátumom správy audítora nedajú získať všetky iné informácie, audítor si tieto informácie prečíta hneď, ako to bude možné (pozri odsek A5). |
| 720.8 | Ak audítor po prečítaní iných informácií zistí významný nesúlad, rozhodne o tom, či treba zrevidovať auditované finančné výkazy alebo iné informácie. |
| 720.9 | Ak treba zrevidovať auditované finančné výkazy a manažment takúto revíziu odmietne vykonať, audítor upraví stanovisko v správe audítora v súlade so štandardom ISA 705. |
| 720.10 | Ak treba zrevidovať iné informácie a manažment takúto revíziu odmietne vykonať, audítor musí informovať o danej záležitosti osoby poverené spravovaním, ak sa všetky osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, a: <ul style="list-style-type: none"> (a) do správy audítora zaradiť odsek o iných záležitostiach, opisujúci významný nesúlad podľa štandardu ISA 706, alebo (b) odmietne vydať správu audítora, alebo (c) odstúpi od zákazky, ak odstúpenie povoľuje zákon alebo nariadenie (pozri odseky A6 až A7). |
| 720.11 | Ak treba zrevidovať auditované finančné výkazy, audítor postupuje podľa príslušných požiadaviek ISA 560. |
| 720.12 | Ak treba zrevidovať iné informácie a manažment súhlasí s ich revíziou, audítor vykoná postupy potrebné za daných okolností (pozri odsek A8). |
| 720.12 | Ak treba zrevidovať iné informácie, ale manažment takúto revíziu odmietne vykonať, audítor musí informovať o svojich obavách týkajúcich sa iných informácií osoby poverené spravovaním, ak sa všetky osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, a prijať aj ďalšie vhodné opatrenia (pozri odsek A9). |

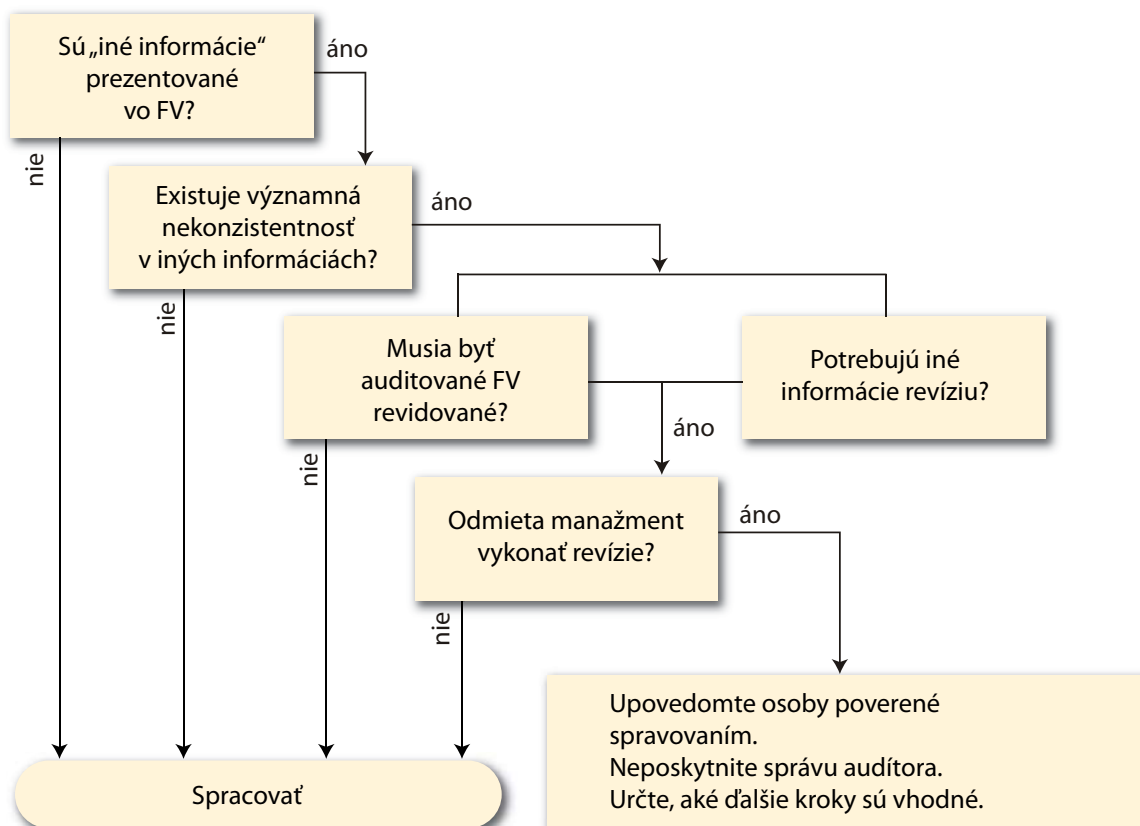
| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|---|
| 720.14 | Ak audítor pri čítaní iných informácií s cieľom identifikovať významný nesúlad zistí očividnú nesprávnosť v údajoch, prediskutuje záležitosť s manažmentom (pozri odsek A10). |
| 720.15 | Ak sa audítor po takomto rozhovore aj naďalej bude domnievať, že existuje očividná nesprávnosť v údajoch, požiadá manažment, aby záležitosť prekonzultoval s kvalifikovanou treťou osobou, napríklad právnym poradcom účtovnej jednotky, a audítor zváži poskytnuté odporúčanie. |
| 720.16 | Ak audítor dospeje k záveru, že v iných informáciách je významná nesprávnosť v údajoch, ktorú manažment odmietne opraviť, audítor je povinný informovať o svojich obavách týkajúcich sa iných informácií osoby poverené spravovaním, ak sa všetky osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, a prijať aj ďalšie vhodné opatrenia (pozri odsek A11). |

Prehľad

Niektoré účtovné jednotky, napríklad tie s veľkým počtom zainteresovaných strán, uverejňujú (v tlačenej alebo elektronickej podobe) výročnú správu, alebo prikladajú dodatočné informácie k auditovaným finančným výkazom. V týchto prípadoch audítor nesie zodpovednosť za to, aby si prečítal tieto doplnkové informácie a identifikoval tie informácie, ktoré by mohli oslabiť dôveryhodnosť finančných výkazov a správy audítora. Ak sa takáto informácia odhalí, musí audítor podniknúť potrebné kroky na nápravu tejto situácie.

Zhrnutie niektorých kľúčových požiadaviek je uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 15.9-1



16 Audítorská dokumentácia

| Obsah kapitoly | Relevantné štandardy ISA |
|--|--------------------------------------|
| Rôzne požiadavky súvisiace s dokumentáciou audítorského plánovania, získaných audítorských dôkazov a predpísaných lehôt uchovávania. | ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 |

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|--|
| 230.5 | Cieľom audítora je vypracovať dokumentáciu, ktorá poskytuje: <ul style="list-style-type: none">a) dostatočný a primeraný záznam o skutočnostiach, ktoré sú základom pre správu audítora, ab) dôkaz o tom, že audit bol naplánovaný a vykonaný v súlade s ISA a v súlade s požiadavkami platných právnych a iných predpisov. |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 230.6 | Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam: <ul style="list-style-type: none">(a) Audítorská dokumentácia (Audit documentation) – záznamy o vykonaných audítorských postupoch, získané relevantné audítorské dôkazy a závery, ku ktorým audítor dospel (niekedy sa používajú napríklad aj výrazy „pracovné podklady“ alebo „pracovná dokumentácia“).(b) Audítorský spis (Audit file) – jeden alebo viac zakladačov alebo iných archivačných médií vo fyzickej alebo elektronickej forme so záznamami zahŕňajúcimi audítorskú dokumentáciu ku konkrétnej zákazke.(c) Skúsený audítor (Experienced auditor) – osoba (interný alebo externý pracovník firmy) s praktickými audítorskými skúsenosťami a dostatočnými poznatkami o:<ul style="list-style-type: none">(i) audítorských procesoch;(ii) ISA a požiadavkách platných zákonov a nariadení;(iii) podnikateľskom prostredí, v ktorom účtovná jednotka pôsobí; a(iv) skutočnostiach týkajúcich sa auditu a finančného vykazovania relevantných z hľadiska odvetvia účtovnej jednotky. |
| 230.7 | Audítor je povinný vypracovať audítorskú dokumentáciu včas (pozri odsek A1). |

16.1 Prehľad

Dokumentácia audítorského spisu (uchovávaná vo fyzickej alebo v elektronickej podobe) má významnú úlohu pri:

- asistencii tímu pracujúcemu na zákazke pri plánovaní a výkone auditu;
- poskytovaní dôkazov na preukázanie toho, že plánované audítorské postupy boli skutočne vykonané;
- asistencii osôb, ktoré vykonávajú previerku zákazky (vrátane tých, ktorí posudzujú kontrolu kvality danej zákazky), pri výkone ich úloh v súlade s odbornými štandardmi;
- zaznamenávaní úsudkov potrebných pri formovaní audítorského stanoviska; a
- zaznamenávaní záležitostí významných pre budúce audity účtovnej jednotky.

NA ZVÁŽENIE

Nie je potrebné poskytnúť dokumentáciu o požiadavkách ISA, ktoré nie sú za daných okolností relevantné. Toto ustanovenie platí v prípade, keď nie je relevantný celý štandard ISA (napríklad štandard ISA 610, keď účtovná jednotka nemá funkciu interného auditu), alebo keď je požiadavka ISA podmienená a podmienka neexistuje.

Dobrá audítorská dokumentácia je vhodne organizovaná a poskytuje záznam o vykonanej práci, získaných audítorských dôkazoch, použitých významných odborných úsudkoch a dosiahnutých záveroch.

Schéma 16.1-1

| | |
|--|---|
| Potreba dokumentácie audítorského spisu | <ul style="list-style-type: none"> • Poskytuje základ pre závery audítora, týkajúce sa všetkých relevantných tvrdení na úrovni finančných výkazov. • Poskytuje dôkazy o tom, že zákazka je v súlade s odbornými štandardmi. • Poskytuje dôkazy o tom, že podstatné účtovné záznamy súhlasia, alebo sú v súlade s finančnými výkazmi. |
|--|---|

Audítorská dokumentácia pre menšie účtovné jednotky bude vo všeobecnosti menej rozsiahla ako v prípade väčších účtovných jednotiek. Toto platí najmä tam, kde:

- partner zodpovedný za zákazku vykonáva celú audítorskú prácu. Dokumentácia by neobsahovala skutočnosti, ktoré sa vzťahujú na tímové diskusie, priradenie zodpovednosti alebo dohľad; a
- niektoré záležitosti sú také zrejmé, že sa môžu jednoducho uvádzať v jednom dokumente s krížovými odkazmi na podpornú pracovnú dokumentáciu. Príkladom môže byť oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej internou kontrolou, všeobecná stratégia auditu a plán auditu, významnosť, posúdené riziká, spozorované významné záležitosti a dosiahnuté závery.

Viaceré štandardy ISA obsahujú špecifické požiadavky na dokumentáciu, ktoré pomáhajú objasniť požiadavky štandardu ISA 230. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené odkazy na odseky v štandardoch ISA, ktoré obsahujú špecifické požiadavky na dokumentáciu. To však neznamená, že štandardy ISA, ktoré nie sú v nasledujúcej tabuľke uvedené, neobsahujú žiadne požiadavky na dokumentáciu.

Schéma 16.1-2

| ISA | Názov | Odseky |
|-----|--|--------|
| 210 | Dohodnutie podmienok zákaziek na audit | 10-12 |
| 220 | Kontrola kvality auditu finančných výkazov | 24-25 |
| 230 | Audítorská dokumentácia | všetky |
| 240 | Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov | 44-47 |
| 250 | Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov | 29 |
| 260 | Komunikácia s osobami poverenými spravovaním | 23 |
| 300 | Plánovanie auditu finančných výkazov | 12 |
| 315 | Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia | 32 |
| 320 | Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu | 14 |
| 330 | Reakcie audítora na posúdené riziká | 28-30 |
| 450 | Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu | 15 |
| 540 | Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia | 23 |
| 550 | Spriaznené osoby | 28 |
| 600 | Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov) | 50 |
| 610 | Použitie práce interných audítorov | 13 |

16.2 Organizácia audítorského spisu

Spôsob organizácie audítorského spisu a jeho usporiadanie do registrov je oblasťou, ktorá by mala byť predmetom celofiremej politiky. Konzistentný prístup pri používaní štandardného registra má niekoľko výhod, napríklad:

- umožňuje ľahkú lokalizáciu pracovnej dokumentácie a jej spoločné využívanie členmi audítorského tímu;
- zjednodušuje analyzovanie spisu rôznymi posudzovateľmi, ako sú manažér, partner zodpovedný za zákazku, osoba posudzujúca kontrolu kvality, ako aj monitorovanie kontroly kvality;
- zabezpečuje konzistentnosť medzi audítorskými spismi vo firme; a
- pomáha pri fungovaní kontroly kvality, ako je kontrola chýbajúcich odsúhlasujúcich podpisov, nesprávnych krížových odkazov a nejasných poznámok z previerok.

Audítorská dokumentácia je zvyčajne organizovaná v logických blokoch práce použitím systému registrov. Ak je spis v elektronickej podobe, systém registrov môže byť vo forme zložiek a podzložiek. Každý vytvorenej súčasti audítorskej dokumentácie bude pridelené jedinečné číslo, ktoré ju priamo prepojí na celkový register súborov.

Dva príklady možných registrov súborov sú zhrnuté v nasledujúcej schéme. Prvý príklad zoskupuje dokumenty podľa štádia, v ktorom sú pripravované v procese auditu. Všimnite si, že dokumenty, ktoré súvisia s ukončovaním, sú (vo fyzických šanónoch) zvyčajne pre jednoduchú navigáciu založené na začiatku spisu. Druhý register zoskupuje dokumenty podľa oblasti finančných výkazov, ako sú pohľadávky, záväzky, tržby a pod. V tomto súbore by boli všetky dokumenty týkajúce sa procesu posúdenia rizík a reakcie na riziká v oblasti zásob zoskupené v rámci kapitoly Zásoby. Treťou alternatívou by bola kombinácia uvedených dvoch prístupov s niektorými dokumentmi organizovanými podľa štádia audítorského procesu a ostatnými podľa oblastí vo finančných výkazoch.

Schéma 16.2-1

| Zoznam podľa fázy auditu (výňatky zo zoznamu) | | Zoznam podľa oblasti finančných výkazov (výňatky zo zoznamu) | |
|--|--|---|---|
| 100-200 | Finančné výkazy a správa audítora | 10 | Finančné výkazy a správa audítora |
| 201-300 | Daňové priznanie atď. | 11 | Záverečné poznámky k spisu, kontrolné dotazníky atď. |
| 301-400 | Dokončenie spisu , ako je záznamy o významných rozhodnutiach, kontrolné zoznamy a listy s vyhláseniami manažmentu | 12 | Celková stratégia auditu |
| 401-500 | Plánovanie auditu , vrátane stratégie a významnosti | 15 | Významnosť |
| 501-600 | Posúdenie rizík , vrátane oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a internou kontrolou | A | Hotovosť |
| 601-700 | Reakcia na riziko , vrátane podrobných plánov auditu podľa oblasti finančných výkazov | C | Pohľadávky |
| 701-799 | Ostatné podporné dokumenty , ako napríklad skúšobné zostatky a správy | D | Zásoby |
| 800 | Rámce finančného vykazovania | BB | Splatné pohľadávky |
| | | DD | Dlhodobé záväzky |
| | | 20 | Výnosy |
| | | 30 | Nákupy |
| | | 40 | Mzdy |
| | | 50 | Zdanenie |
| | | 100 | Následné udalosti |
| | | 120 | Nepredvídané výdavky |
| | | 150 | Ostatné podporujúce dokumenty, ako napríklad skúšobné zostatky a správy |

16.3 Bežné otázky o audítorskej dokumentácii

Medzi bežné otázky o audítorskej dokumentácii patria:

Schéma 16.3-1

| Otázka | Reakcia |
|--|---|
| Kto vlastní audítorský spis? | Ak legislatíva alebo nariadenia neurčujú inak, je audítorská dokumentácia majetkom audítorskej firmy. |
| Majú sa preverené kópie záznamov účtovnej jednotky uchovávať v audítorskom spise? | Nie. Jediné, čo sa vyžaduje, sú niektoré identifikačné charakteristiky transakcií/postupov, ktoré sa preverujú tak, aby mohla byť v prípade potreby práca zopakovaná, alebo výnimky prešetrené. Identifikačné charakteristiky zahŕňajú: <ul style="list-style-type: none"> dátumy a špecifické čísla transakcií pre testovanie detailov; rozsah použitých postupov a súbor (populáciu) (teda všetky denníkové záznamy, ktoré presahujú určitú sumu z denníka); zdroj, začiatkový bod a interval pre vzorky pri systematickom výbere vzoriek; |

| Otázka | Reakcia |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> • v prípade informácií o zamestnancoch ich mená, pracovné zaradenie a dátumy zistenia informácií; a • v prípade pozorovaní pozorovaný proces alebo skutočnosť, príslušné osoby, ich prípadnú zodpovednosť a to, kde/kedy bolo pozorovanie vykonané. <p>Môžu sem však v prípade potreby patriť aj abstrakty a kópie záznamov účtovnej jednotky (ako sú významné zmluvy a dohody).</p> |
| <p>Musí byť každá strana audítorského spisu parafovaná a datovaná tým, kto ju pripravil a kto ju preveril?</p> | <p>Nie. Pravidlo parafovania pracovných dokumentov (tým, kto vykonal a kto preveril audítorskú prácu) umožňuje, aby bol zodpovedným tím pracujúci na zákazke. Neznamená to však, že každá strana pracovných dokumentov spisu musí byť parafovaná a datovaná. Napríklad dôkazy prípravy a previerky by mohli byť označené pre každú časť, modul alebo jednotku v spise namiesto jednotlivých strán. Príprava pracovnej dokumentácie (zvyčajne na úrovni asistenta) a jej detailné preverenie (zvyčajne na úrovni manažéra) zahŕňa parafovanie každej časti pracovnej dokumentácie, modulu alebo jednotky, pričom celkové preverenie (na úrovni partnera) by mohlo zahŕňať iba prezretie kľúčových častí spisu, ktoré sa zaoberali významnými rizikami, alebo v ktorých sa vykonali významné odborné úsudky.</p> |
| <p>Mali by byť zdokumentované VŠETKY úvahy a použitie profesionálneho úsudku?</p> | <p>Nie. Nie je ani potrebné ani možné, aby audítor dokumentoval každú zvažovanú záležitosť alebo použitie profesionálneho úsudku. Zdokumentované majú byť významné záležitosti alebo významné úsudky o týchto záležitostiach počas auditu. Dokumentácia významných záležitostí a úsudkov vysvetľuje závery audítora a podporuje úsudky. To sa často dá dosiahnuť prípravou memoranda o významných záležitostiach na konci auditu.</p> |
| <p>Požaduje sa, aby sa uchovávali predbežné návrhy finančných výkazov, ak sú významne nekonzistentné s výslednými finančnými výkazmi?</p> | <p>Nie. Neexistuje požiadavka, by sa uchovávala dokumentácia, ktorá nebola správna alebo bola nahradená.</p> |
| <p>Je potrebné dokumentovať nedodržanie štandardov ISA, ktoré nie sú skutočne aplikovateľné v prípade daného auditu?</p> | <p>Nie. Okrem výnimočných prípadov sa vyžaduje iba súlad s každou požiadavkou ISA, ktorá je „relevantná“. Štandard ISA je jednoznačne irelevantný, ak nie je aplikovateľný celý, alebo ak je požiadavka štandardu ISA podmienená a podmienka nie je splnená.</p> |

16.4 Špecifické požiadavky na dokumentáciu

Posúdenie rizík

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 240.44 | <p>Do audítorskej dokumentácie o audítorovom poznaní účtovnej jednotky a jej prostredia a o posúdení rizík významných nesprávností podľa požiadaviek ISA 315 musí audítor zahrnúť:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dôležité rozhodnutia, ku ktorým sa dospelo počas diskusií medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke, ak ide o náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom; (b) identifikované a posúdené riziká s významných nesprávností spôsobených podvodom na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení. |
| 240.47 | <p>Ak audítor dospel k záveru, že za okolností zákazky neplatí predpoklad o existencii rizika významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom v súvislosti s vykazovaním výnosov, musí zaradiť do dokumentácie dôvody tohto záveru.</p> |
| 300.12 | <p>Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) celkovú stratégiu auditu; (b) plán auditu; a (c) všetky významné zmeny, ktoré počas zákazky na audit urobil v celkovej stratégii auditu alebo v pláne auditu, ako aj dôvody týchto zmien (pozri odseky A16 – A19). |
| 315.32 | <p>Audítor zdokumentuje v audítorskej dokumentácii:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) diskusiu medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke v prípadoch, v ktorých to vyžaduje odsek 10, a dosiahnuté významné rozhodnutia; (b) kľúčové poznatky získané v súvislosti so všetkými aspektmi týkajúcimi sa účtovnej jednotky a jej prostredia, ktoré sú špecifikované v odseku 11, a všetkými súčasťami internej kontroly špecifikovanými v odsekoch 14 – 24, zdroje informácií, z ktorých poznatky získal, a vykonané postupy na posúdenie rizík; (c) identifikované a posúdené riziká významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení, ako to vyžaduje odsek 25; (d) identifikované riziká a súvisiace kontroly, s ktorými sa audítor oboznámil v dôsledku požiadaviek uvedených v odsekoch 27 – 30 (pozri odseky A131– A134). |

Typická audítorská dokumentácia zahŕňa nasledujúce položky:

Schéma 16.4-1

| Fáza posudzovania rizík | Poznámky |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Postupy pred zákazkou (akceptovanie klienta). • Nezávislosť a hodnotenie etických aspektov. • Podmienky zákazky. • Úvahy o významnosti. • Celková stratégia auditu. • Diskusie audítorského tímu vrátane možných prípadov významnej nesprávnosti spôsobených podvodom. • Vykonané postupy na posúdenie rizík a ich výsledky. • Posúdené identifikované riziká významnej nesprávnosti (na celkovej úrovni a na úrovni tvrdení), zohľadňujúce získané poznatky o účtovnej jednotke a príslušnej vnútornej kontrole (ak existuje). • Významné riziká. • Komunikácia s manažmentom a osobami poverenými spravovaním. | <p>Nezabudnite aktualizovať dokumentáciu týkajúcu sa posúdenia rizík pri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • všetkých nových rizikách identifikovaných neskôr v audite; a • zmenách v posudzovaní rizík alebo identifikovanej významnosti, ktorých potreba vyplynula z dodatočných audítorských postupov. |

Reakcia na riziká

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 230.9 | <p>Pri dokumentovaní charakteru, načasovania a rozsahu zrealizovaných audítorských postupov audítor zaznamená:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikačné charakteristiky konkrétnych testovaných položiek alebo skutočností (pozri odsek A12); (b) osobu, ktorá vykonala audítorské práce, ako aj dátum ukončenia daných prác; a (c) osobu, ktorá vykonané audítorské práce preverila, ako aj dátum a rozsah tejto previerky (pozri odsek A13). |
| 240.45 | <p>Do audítorskej dokumentácie o reakcii audítora na posúdené riziká významných nesprávností podľa požiadaviek ISA 330 je audítor povinný zahrnúť:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) celkové reakcie na posúdené riziká významných nesprávností spôsobených podvodom na úrovni finančných výkazov a charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorských postupov, ako aj súvislosť medzi týmito postupmi a posudzovanými rizikami významných nesprávností spôsobených podvodom na úrovni tvrdení; a (b) výsledky audítorských postupov vrátane postupov navrhnutých na riešenie rizika obchádzania kontrol zo strany manažmentu. |
| 330.28 | <p>Audítor zaradí do audítorskej dokumentácie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) celkové reakcie na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a charakter, časový rozvrh a rozsah ďalších vykonaných audítorských postupov; (b) prepojenie týchto postupov s posúdenými rizikami na úrovni tvrdení; a (c) výsledky audítorských postupov vrátane záverov, ak tieto nie sú inak jasné (pozri odsek A63). |
| 330.30 | <p>Dokumentácia audítora preukazuje, že finančné výkazy súhlasia, prípadne sú v súlade s účtovnými záznamami, na základe ktorých boli zostavené.</p> |

Schéma 16.4-2

| Fáza reakcie na riziko | Poznámky |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Audítorský plán, ktorý rieši: <ul style="list-style-type: none"> • všetky oblasti finančných výkazov, • posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a úrovni tvrdení, • charakter, načasovanie a rozsah ďalších vykonaných audítorských postupov, ktoré reagujú na posúdené riziká, a • významné identifikované riziká. 2. Charakter a rozsah konzultácií s ostatnými. 3. Význam a charakter dôkazov získaných k tvrdeniu, ktoré sa testuje. 4. Jasné vysvetlenie výsledkov získaných z testu a ako sa postupovalo pri očakávaníach alebo odchýlkach. Patria sem: <ul style="list-style-type: none"> • základňa pre test, • výber súboru (populácie), • úroveň posúdenia rizika, a • intervaly výberu vzoriek a výber východiskového bodu. 5. Opatrenia prijaté na základe audítorských postupov, ktoré naznačujú: <ul style="list-style-type: none"> • potrebu upraviť plánované audítorské postupy, • možnosť existencie významných nesprávností, • vynechanie informácií vo finančných výkazoch, alebo • existenciu významných nedostatkov v internej kontrole finančného vykazovania. 6. Prípadné zmeny nutné pre celkovú stratégiu auditu. 7. Použitie významných úsudkov aplikovaných na významné záležitosti pri vykonávaní prác a hodnotení výsledkov. 8. Rokovania s vedením o dôležitých otázkach. 9. Záznamy, analýzy, podrobnosti o použitých predpokladoch a spôsob, ako sa stanovila platnosť hlavných informácií. 10. Krížové odkazy na podklady a dôkazy, že finančné výkazy súhlasia, alebo sú v súlade s podkladovými účtovnými záznamami. | <p>Audítorská dokumentácia by mala byť uvedená samostatne a nepotrebuje byť doplnená verbálnym vysvetlením. Pozrite si v ďalšom texte časť 16.5 Skúsený audítor.</p> <p>Dávajte pozor pri výbere správneho súboru vzoriek pre testované tvrdenie.</p> <p>Kópie preverovaných záznamov od klientov nemusia byť v spise, ale vyžadujú sa niektoré identifikujúce vlastnosti, ako napríklad číslo a dátum atď., aby sa dal test v prípade potreby znovu vykonať.</p> |

Vykazovanie

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 230.10 | Audítor zdokumentuje významné skutočnosti prediskutované s manažmentom, osobami poverenými spravovaním a inými osobami vrátane charakteru prediskutovaných dôležitých skutočností a údajov o tom, kedy a s kým sa tieto diskusie uskutočnili (pozri odsek A14). |
| 230.11 | Ak audítor zistil informácie, ktoré sú nekonzistentné s jeho konečným záverom týkajúcim sa dôležitej skutočnosti, zdokumentuje, ako túto nekonzistentnosť riešil (pozri odsek A15). |
| 230.12 | Keď za mimoriadnych okolností audítor považuje za potrebné odkloniť sa od relevantnej požiadavky obsiahnutej v ISA, zdokumentuje, ako sa vykonanými alternatívnymi auditorskými postupmi dosiahne cieľ danej požiadavky a dôvody tohto odklonu (pozri odsek A18 – A19). |
| 240.46 | Audítor musí zaradiť do auditorskej dokumentácie oznámenia o podvode, ktoré boli poskytnuté manažmentu, osobám povereným spravovaním, regulačným orgánom a iným osobám. |

V nasledujúcej schéme je uvedená typická auditorská dokumentácia, ktorá sa zaoberá fázou poskytovania správ alebo kompletizovania spisu.

Schéma 16.4-3

| Vykazovanie | Pripomienky |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Ukončené auditorské programy. • Dôkazy preverenia spisu (t.j. iniciálky a kontrolné zoznamy atď.): <ul style="list-style-type: none"> – podrobné (preverenie zo strany manažéra/kontrolóra), – preverenie partnerom zodpovedným za zákazku, a – preverenie kontroly kvality zákazky tam, kde je to aplikovateľné. • Informácia, ktorá je nekonzistentná, alebo je v rozpore s konečnými závermi. • Zhrnutie finančného vplyvu identifikovaných neopravených chýb, a reakcia manažmentu (t. j. vykonané úpravy). • Netriviálne neopravené nesprávnosti. • Novovzniknuté významné záležitosti: <ul style="list-style-type: none"> – prijaté opatrenia, ktoré ich riešia (vrátane získaných dodatočných dôkazov), a – východisko pre dosiahnuté závery. • Ak bola poskytnutá pomoc pri príprave návrhu finančných výkazov (tam, kde je to prípustné v rámci požiadaviek na nezávislosť), opíšte charakter diskusií vedených s manažmentom pri posudzovaní obsahu výkazov. Uvádzajú sa: <ul style="list-style-type: none"> – dátumy, kedy sa diskusie uskutočnili, – vysvetlenia týkajúce sa aplikácie zložitých účtovných princípov, a – najdôležitejšie otázky zo strany manažmentu. | <p>Zapíšte poznámky z verbálnych diskusií s manažmentom o významných skutočnostiach a zaznamenajte ich reakcie. To pomôže zabezpečiť, aby auditorská dokumentácia obsahovala zdôvodnenie pre všetky dôležité rozhodnutia. Reakcie manažmentu (napr. vykonané úpravy).</p> <p>Zahrňte kópie relevantných e-mailov alebo textových správ s klientom, ktoré reagujú na významné skutočnosti.</p> |

| Vykazovanie | Pripomienky |
|---|-------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Kópie finančných výkazov a správa audítora s krížovými odkazmi na kapitoly audítorského spisu. • Dôvody odchýlenia sa od relevantnej požiadavky štandardov ISA, vykonané alternatívne postupy na dosiahnutie cieľa tejto požiadavky. • Všetky dokumenty súvisiace s dokončením zákazky, vyžadované firmou. • Kópie celej komunikácie s manažmentom a osobami poverenými správaním. • Dátum správy audítora a dokončenia dokumentácie (pozri diskusiu o dokončovaní spisu uvedenú v ďalšom texte). | |

16.5 Skúsený audítor

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|--|
| 230.8 | <p>Audítor je povinný vypracovať audítorskú dokumentáciu, ktorá bude dostatočná na to, aby skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s auditom umožnila pochopiť (pozri odseky A2 a A5, A16 – A17):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov vykonaných tak, aby sa splnili požiadavky štandardov ISA a platných právnych a iných predpisov (pozri odseky A6 – A7), (b) výsledky vykonaných audítorských postupov a získané audítorské dôkazy, a (c) významné skutočnosti, ktoré vznikli počas auditu, súvisiace prijaté závery a významné odborné úsudky vykonané pri formovaní týchto záverov (pozri odseky A8 – A11). |

Audítorská dokumentácia by mal byť taká, že skúsený audítor, ktorý nemal predtým kontakt s auditom, bude schopný porozumieť (teda bez potreby verbálneho vysvetlenia):

- charakteru, načasovaniu a rozsahu audítorských postupov vykonaných tak, aby boli splnené právne, regulačné a odborné požiadavky;
- výsledkom audítorských postupov a získaným audítorským dôkazom; a
- charakteru vzniknutých významných otázok a prijatým záverom.

16.6 Elektronické dokumenty

Veľa účtovných firiem nahradilo (alebo sú v procese nahrádzania) súbory s dokumentmi o zákazke v papierovej forme elektronickými súbormi. V niektorých prípadoch sa súbory v papierovej forme uchovávajú ako stále záznamy o vykonanej práci, i keď práca bola vykonaná a preverená elektronicky. Dokumenty/formuláre sa vytvárajú v digitálnej forme, záznamy klientov sú elektronicky nasnímané a všetky informácie sú elektronicky uchovávané. Vytlačia sa na papier až potom, keď sa dokončí a preverí všetka práca.

Existujú dva typy elektronických dokumentov:

- priebežne spracovávané, a
- statické informácie.

Priebežne spracovávané

Priebežne spracovávané elektronické dokumenty pozostávajú z dynamických informácií, ktoré vznikajú a sú aktualizované v priebehu realizácie auditu. Príkladmi môžu byť predpripravené audítorské formuláre a predlohy listov, znalosti odvetvia a kľúčové indikátory výkonnosti, dotazníky, logické schémy, firemné politiky, diagnostiky a finančné informácie z predchádzajúceho obdobia, informácie, predpoklady atď., ktoré môžu byť použité pri výkone analytických postupov daného obdobia. Tieto informácie sú často súčasťou softvérových aplikácií a elektronických audítorských nástrojov.

Statické informácie

Statické informácie zahŕňajú dokumenty tvoriace záverečný spis, napríklad finančné výkazy a dokončená pracovná dokumentácia, ktorá sa nemení a môže sa vyžadovať aj ako referencia v budúcnosti. Záverečné alebo statické dokumenty musia byť uchované vo formáte, ktorý umožní jednoduchý prístup k informáciám aj v budúcich rokoch.

Neaktuálny softvér?

Zanechanie informácií vo formáte použitom softvérovou aplikáciou môže byť problematické v prípade aktualizácie aplikácie, v ktorej bude použitý nový formát súborov. Ak totiž nie je uchovaná kópia starej softvérovej aplikácie, nemusí sa dať starý súbor otvoriť. Aby sa predišlo tomuto problému, veľa firiem ukladá svoje záverečné dokumenty na médiá prostredníctvom „portable document format“ (PDF). PDF bol prijatý a je používaný štátnymi agentúrami a účtovnými firmami na celom svete. Firemné politiky by mali ustanoviť, že záverečné dokumenty sa už nemajú dať editovať.

Výhody automatizácie

Uchovávanie audítorských spisov v elektronickej podobe umožňuje automatizáciu niektorých administratívnych funkcií a poskytuje členom tímu pracujúceho na zákazke dodatočnú flexibilitu. Napríklad:

- k špecifickej pracovnej dokumentácii je umožnený prístup priamo z registra;
- súbory a dokumenty môžu mať k dispozícii a prezerat' iné osoby vo vzdialených lokalitách;
- dajú sa vytvárať, premenúvať, presúvať, kopírovať nové audítorské súbory a dokumenty alebo sa dajú odstraňovať z registra,
- podrobný register možno zúžiť tak, aby bola zobrazená jeho celková štruktúra, alebo rozšíriť podľa potreby, aby bolo zobrazenie väčšie a dali sa ľahšie lokalizovať kľúčové dokumenty;
- významným dokumentom sa môžu dať prísušné názvy. To pomôže iným členom tímu interpretovať obsah dokumentu na základe jeho názvu;
- funkcie na prezeranie môžu byť automatizované, napríklad kontrola celého alebo časti audítorského spisu týkajúca sa výnimiek, nezodpovedaných otázok pri previerke, odsúhlasujúcich podpisov zostavovateľa/posudzovateľa;

- členovia tímu pracujúceho na zákazke môžu zdieľať dokumenty prostredníctvom elektronického prihlásenia sa a odhlásenia sa;
- určité dokumenty môžu byť chránené heslom na zvýšenie bezpečnosti; a
- prístup k súborom sa dá obmedziť len na oprávnených zamestnancov.

Použitie elektronických nástrojov v pracovnej dokumentácii

Existujú tri dôležité princípy, o ktorých treba vedieť pri používaní elektronických nástrojov pri príprave pracovnej dokumentácie:

- naďalej sa aplikujú všetky požiadavky štandardov ISA;
- elektronické súbory vyžadujú správu elektronických dokumentov. Jej obsahom sú napríklad prístupnosť (prístup pomocou hesla), bezpečnosť dát, správa aplikácií (vrátane školení), spôsob zálohovania, práva na editovanie, priestor na ukladanie dát, postupy na prezeranie súborov a rozhodovania o tom, aké zmeny v súboroch budú sledované tak, aby poskytli potrebnú auditorskú stopu; a
- záverečná dokumentácia (všetky dokumenty, ktorých uchovanie sa vyžaduje na účely podpory auditorského stanoviska) musia byť uchované a sprístupňované v súlade s politikou uchovania firemných spisov.

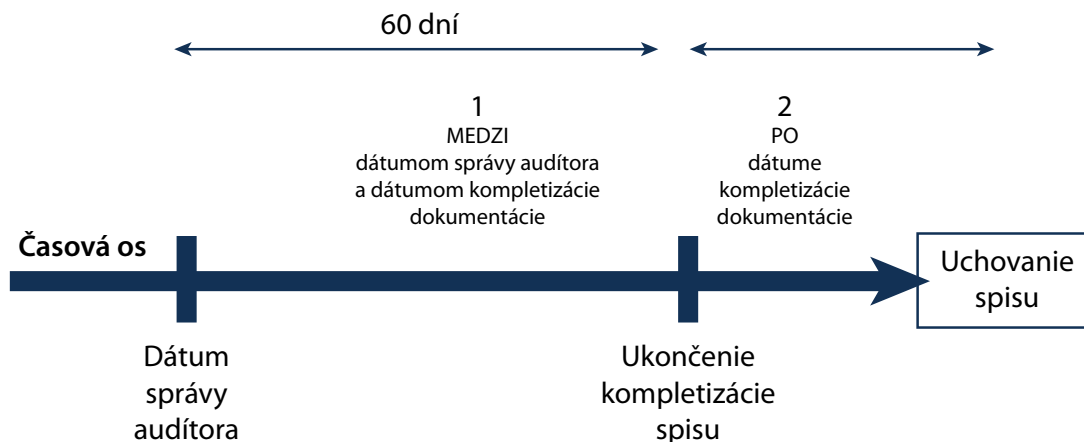
16.7 Skompletizovanie spisu

| Odsek# | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|--------|--|
| 230.13 | Ak za mimoriadnych okolností audítor vykoná po dátume správy audítora nové alebo dodatočné auditorské postupy, alebo ak dospeje k novým záverom, potom zdokumentuje (pozri odsek A20): <ol style="list-style-type: none"> okolnosti, ktoré nastali; vykonané nové alebo dodatočné auditorské postupy, získané auditorské dôkazy a prijaté závery, ako aj ich účinok na správu audítora; a kedy a kto urobil a preveril výsledné zmeny auditorskej dokumentácie. |
| 230.14 | Po dátume správy audítora audítor včas skompletizuje auditorskú dokumentáciu v auditorskom spise a dokončí administratívny proces kompletizácie záverečného auditorského spisu (pozri odseky A21 – A22). |
| 230.15 | Po ukončení kompletizácie záverečného auditorského spisu audítor nevymaže ani nevyradí žiadnu auditorskú dokumentáciu ľubovoľného charakteru pred uplynutím lehoty na jej uchovávanie (pozri odsek A23). |
| 230.16 | V situáciách iných než sa predpokladajú v odseku 13, keď po skompletizovaní záverečného auditorského spisu audítor považuje za potrebné upraviť existujúcu auditorskú dokumentáciu, prípadne pridať novú auditorskú dokumentáciu, bez ohľadu na charakter úprav či dodatkov audítor zdokumentuje (pozri odsek A24): <ol style="list-style-type: none"> konkrétne dôvody vykonania úprav; a údaj o tom, kedy a kto úpravy vykonal a preveril. |

Datovanie správy audítora v podstate znamená, že auditorská práca je ukončená. Po tomto dátume už zaniká zodpovednosť za vyhľadávanie ďalších auditorských dôkazov.

Po dátume správy audítora by sa záverečná kompletizácia auditorských spisov mala uskutočňovať včas. Vhodným časovým limitom, v rámci ktorého sa má skompletizovať záverečný auditorský spis, je zvyčajne nie viac ako 60 dní od dátumu správy audítora. Znázorňuje to nasledujúca schéma. (Pre viac informácií pozri ISQC 1 a štandard ISA 230.)

Schéma 16.7-1



Vykonanie zmien v audítorskom spise

Pri vykonávaní zmien v audítorskom spise sú stanovené nasledujúce požiadavky:

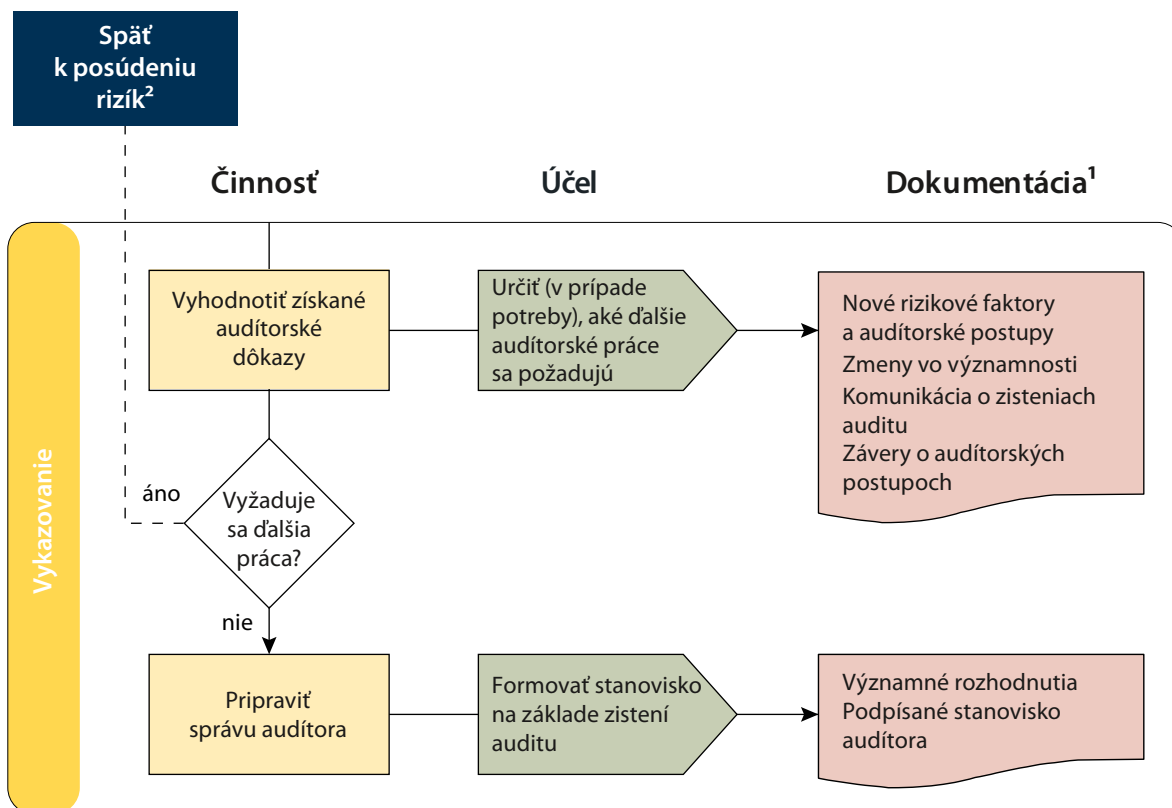
Schéma 16.7-2

| Obdobie | Dátum | Požiadavky |
|---------|--|---|
| 1 | MEDZI dátumom správy audítora a dátumom kompletizácie dokumentácie | <p>Pri administratívnych zmenách:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zdokumentujte charakter získaných audítorských dôkazov, osoby, ktoré pripravili a preverili každý dokument, a všetky dodatočné pripomienky k spisu, ktoré sa môžu vyžadovať. • Vymažte alebo odstráňte nahradenú dokumentáciu. • Roztriedte, zoradte a pridajte krížové odvolávky v rámci pracovnej dokumentácie. • Potvrďte všetky kontrolné záznamy vzťahujúce sa na proces kompletizácie audítorského spisu. <p>Pri zmenách audítorských dôkazov alebo prijatých záveroch by sa mala pripraviť dodatočná dokumentácia, ktorá sa zaoberá tromi kľúčovými otázkami:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kedy a kým boli tieto dodatočné úpravy vykonané a (prípadne) preverené; • špecifické dôvody týchto dodatočných úprav; a • prípadný vplyv týchto úprav na závery auditu. |
| 2 | PO dátume kompletizácie dokumentácie | <p>ŽIADNA dokumentácia by nemala byť odstránená z audítorského spisu až do skončenia obdobia uchovania audítorského spisu.</p> <p>Tam, kde treba doplniť (resp. upraviť) audítorskú dokumentáciu, je potrebné zodpovedať tri kľúčové otázky o zmenách audítorskej dokumentácie k auditu, ktoré sú uvedené v období 1 (uvedenom v predchádzajúcom texte), a to bez ohľadu na charakter doplnenia.</p> |

17 Formovanie stanoviska k finančným výkazom

| Obsah kapitoly | Relevantné štandardy ISA |
|--|--------------------------|
| Požiadavky a úvahy vzťahujúce sa na: <ul style="list-style-type: none"> formovanie stanoviska k finančným výkazom, a príprave vhodne znejúcej audítorskej správy | 700 |

Schéma 17.0-1



Poznámky:

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

| Odsek | Ciele štandardu ISA |
|-------|---|
| 700.6 | <p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sformovať stanovisko k finančným výkazom na základe vyhodnotenia záverov vyvođených zo získaných audítorských dôkazov, a (b) toto stanovisko jasne vyjadriť prostredníctvom písomnej správy, v ktorej bude opísaný aj základ, z ktorého dané stanovisko vychádza. |

| Odsek | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|-------|---|
| 700.7 | <p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Finančné výkazy na všeobecné účely (general purpose financial statements) – finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom na všeobecné účely. (b) Rámec na všeobecné účely (general purpose framework) – rámec finančného vykazovania navrhnutý tak, aby spĺňal požiadavky na bežné finančné informácie širokého spektra používateľov. Rámcom finančného vykazovania môžu byť rámec vernej prezentácie alebo rámec dodržiavania súladu. <p>Výraz „rámec vernej prezentácie“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje splnenie požiadaviek stanovených daným rámcom a:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) explicitne alebo implicitne uznáva, že na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov bude možno manažment musieť poskytnúť zverejnenia údajov nad rámec zverejnení, ktoré rámec špecificky vyžaduje, alebo (ii) explicitne uznáva, že manažment sa možno bude musieť odkloniť od niektorej požiadavky rámca, aby dosiahol vernú prezentáciu finančných výkazov. Predpokladá sa, že takýto odklon bude potrebný iba za mimoriadne ojedinelých okolností. <p>Výraz „rámec dodržiavania súladu“ sa používa na označenie rámca finančného vykazovania, ktorý vyžaduje dodržiavanie požiadaviek daného rámca, neobsahuje však skutočnosti uvedené v písmenách (i) alebo (ii).</p> (c) Nemodifikované stanovisko (unmodified opinion) – stanovisko, ktoré audítor vyjadri, keď dospeje k záveru, že finančné výkazy sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |
| 700.8 | <p>V tomto ISA má výraz „finančné výkazy“ význam „kompletného súboru finančných výkazov určených na všeobecné účely vrátane súvisiacich poznámok“. Súvisiace poznámky zvyčajne obsahujú prehľad významných účtovných pravidiel a iné vysvetľujúce informácie. Požiadavky platného rámca finančného vykazovania určujú formu a obsah finančných výkazov, ako aj to, čo predstavuje kompletný súbor finančných výkazov.</p> |
| 700.9 | <p>V tomto ISA je odkaz na „Medzinárodné štandardy finančného vykazovania“ odkazom na Medzinárodné štandardy finančného vykazovania, ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), a odkaz na „Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor“ je odkazom na Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSASB).</p> |

17.1 Prehľad

Záverečným krokom v audítorskom procese je zhodnotenie získaných audítorských dôkazov, posúdenie vplyvu identifikovaných nesprávností, sformovanie audítorského stanoviska a príprava vhodne sformulovanej správy audítora.

Táto kapitola sa venuje:

- finančným výkazom pripraveným v súlade s jedným alebo oboma typmi rámcov vykazovania na všeobecné účely, navrhnutých na účely plnenia bežných potrieb širokého spektra používateľov týkajúcich sa finančných informácií;
- formovaniu stanoviska ku kompletnému súboru finančných výkazov určených na všeobecné účely. Vychádza sa z hodnotenia záverov prijatých na základe získaných audítorských dôkazov; a
- jasnému vyjadreniu tohto stanoviska v písomnej správe, ktorá vysvetľuje aj základ, z ktorého dané stanovisko vychádza.

Kapitoly 23 a 24 zväzku 2 tejto príručky sa venujú situáciám, pri ktorých sa v správe audítora vyžaduje modifikované stanovisko, odsek so zdôraznením skutočnosti alebo odsek s uvedením iných skutočností.

Pre audity vykonané v súlade so štandardmi ISA bude znenie nemodifikovanej správy audítora obsahovať určitý minimálny počet prvkov. Znenie bude štandardné, okrem prípadu, keď sa pridávali dodatočné odseky so zdôraznením skutočnosti, alebo sa v správe uvádzali iné skutočnosti.

Konzistentnosť správ audítora pomáha:

- podporiť dôveryhodnosť na globálnom trhu tým, že sa budú dať ľahšie identifikovať audity, ktoré boli vykonané v súlade s globálne uznávanými štandardmi; a
- podporiť pochopenie používateľmi a umožniť identifikáciu nezvyčajných skutočností (akou je modifikácia správy audítora) v prípade ich výskytu.

V niektorých jurisdikciách môžu zákony a nariadenia, ktoré upravujú audit finančných výkazov, predpisovať rôzne znenia audítorského stanoviska. Zodpovednosť audítora pri formovaní audítorského stanoviska však zostáva rovnaká. Tam, kde sa znenie výrazne líši od štandardného medzinárodného znenia, by mal audítor zvážiť riziko, že používatelia nemusia porozumieť poskytnutému uisteniu. Ak existuje takéto riziko, malo by sa v správe audítora uviesť ďalšie vysvetlenie.

17.2 Rámce finančného vykazovania

Stanovisko audítora k finančným výkazom bude pripravené v kontexte príslušného rámca vykazovania na „všeobecné účely“. Ide o rámec finančného vykazovania vytvorený na účely plnenia bežných potrieb širokého spektra používateľov týkajúcich sa finančných informácií. Prijateľné rámce zahŕňajú:

- Medzinárodné štandardy finančného vykazovania pre malé a stredné podniky;
- Medzinárodné štandardy finančného vykazovania; a
- Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor.

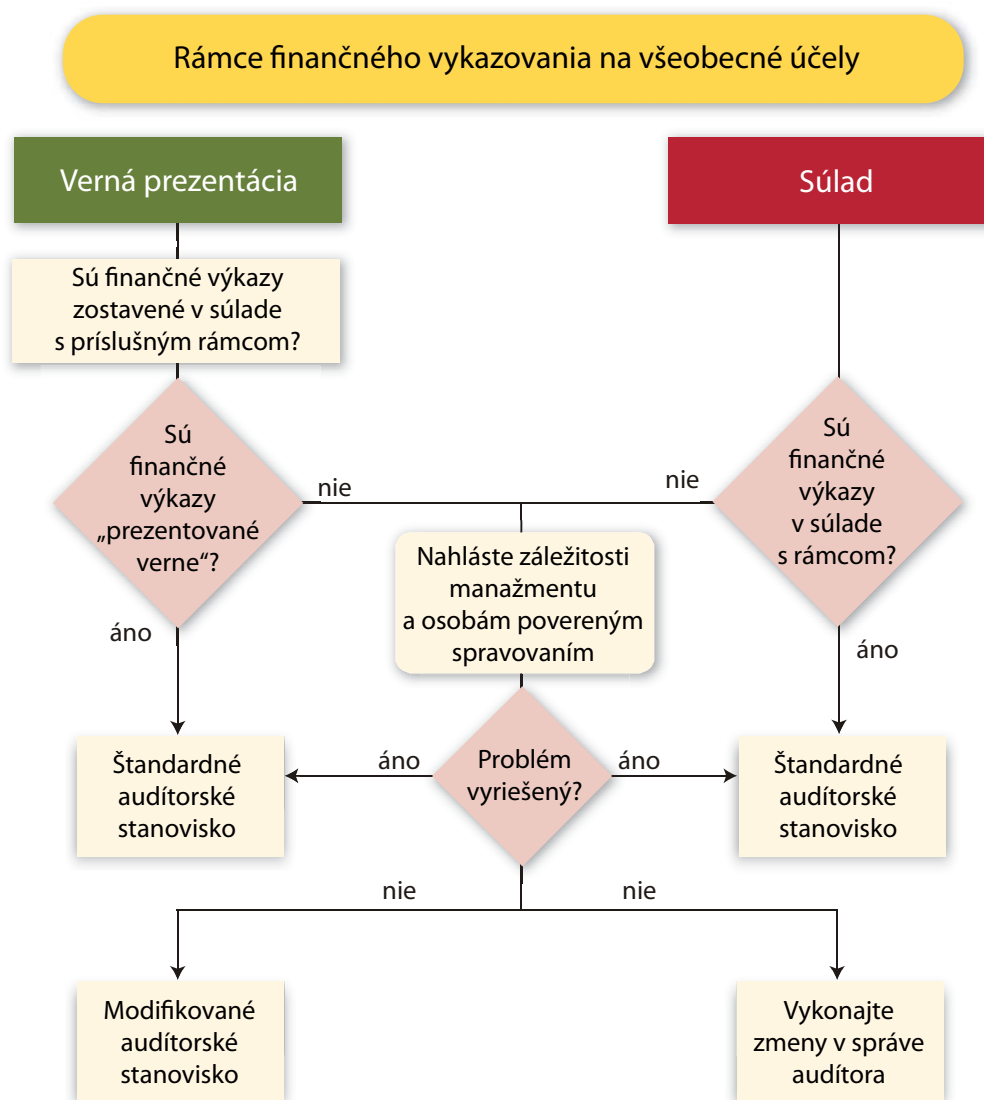
Existujú dva typy rámcov na všeobecné účely: „rámec zameraný na vernú prezentáciu“ a „rámec zameraný na dodržiavanie súladu“. Tieto rámce sú opísané v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.2-1

| Rámec | Opis |
|--|---|
| Rámec zameraný na vernú prezentáciu | <p>Rámec finančného vykazovania (ako napríklad medzinárodné štandardy finančného vykazovania), ktorý vyžaduje súlad s požiadavkami rámca, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) explicitne alebo implicitne uznáva, že na dosiahnutie vernej prezentácie finančných výkazov bude možno potrebné, aby manažment poskytol zverejnenia nad rámec zverejnení, ktoré špecificky vyžaduje rámec; alebo ii) explicitne uznáva, že bude možno potrebné, aby sa manažment odklonil od niektorej požiadavky rámca s cieľom dosiahnuť vernú prezentáciu finančných výkazov. Predpokladá sa, že takýto odklon bude potrebný iba vo veľmi ojedinelých situáciách. <p>Audítor podáva správu o tom, či finančné výkazy „prezentujú informácie verne vo všetkých významných súvislostiach“, alebo „poskytujú pravdivý a verný obraz“ o informáciách, ktoré finančné výkazy prezentovať majú.</p> |
| Rámec zameraný na dodržiavanie súladu | <p>Rámec finančného vykazovania, ktorý vyžaduje súlad s požiadavkami rámca, ale neobsahuje uznanie skutočností uvedených v bodoch (i) alebo (ii) pri „vernej“ prezentácii. Od audítora sa nevyžaduje, aby hodnotil, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Príkladom je rámec pre finančné vykazovanie upravený zákonom alebo predpisom, ktorý bol vypracovaný na účely plnenia potrieb širokého spektra používateľov týkajúcich sa finančných informácií.</p> <p>Audítor podáva správu o tom, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach pripravené v súlade napríklad s „Obchodným zákonníkom v jurisdikcii X“.</p> |

Rozhodovací strom na formovanie stanoviska v rámci dvoch rámcov vykazovania na všeobecné účely je uvedený v ďalšom texte.

Schéma 17.2-2



V niektorých prípadoch sa môže od audítora vyžadovať, aby vykonal audit v súlade s oboma rámcami. V týchto situáciách by sa stanovisko audítora odvolávalo na rámec zabezpečujúci vernú prezentáciu, ako aj na príslušné právne alebo regulačné požiadavky.

Národné štandardy

Odvolanie sa v správe audítora tak na medzinárodné audítorské štandardy (ISA), ako aj na národné audítorské štandardy prichádza do úvahy, ak neexistuje rozpor medzi požiadavkami týchto dvoch súborov štandardov. Ak rozpor existuje, správa audítora by sa odvolávala iba na audítorské štandardy (či už Medzinárodné audítorské štandardy, alebo národné audítorské štandardy), s ktorými v súlade audítora správu pripravil.

Napríklad ISA 570 vyžaduje od audítora, aby pridal odsek so zdôraznením skutočnosti na zdôraznenie problému s nepretržitým pokračovaním v činnosti, pričom niektoré národné štandardy taký odsek zakazujú.

17.3 Formovanie stanoviska

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 700.10 | Audítor si vytvorí stanovisko, či sú finančné výkazy zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |
| 700.11 | Aby si audítor vytvoril stanovisko, musí dospieť k záveru, či sa primerane uistil, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu, alebo chyby. Pri tomto závere berie do úvahy: <ul style="list-style-type: none"> (a) záver audítora podľa ISA 330, či získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy; (b) záver audítora podľa ISA 450, či sú neopravené nesprávnosti významné, či už jednotlivo alebo súhrnne; a (c) hodnotenia, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 12 až 15. |
| 700.12 | Audítor vyhodnotí, či sú finančné výkazy zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s požiadavkami platného rámca finančného vykazovania. Toto vyhodnotenie zahŕňa zohľadnenie kvalitatívnych aspektov postupov účtovania účtovnej jednotky vrátane náznakov svedčiacich o možnosti zaujatosti úsudkov manažmentu (pozri odseky A1 – A3). |
| 700.13 | Audítor musí vyhodnotiť najmä to, či vzhľadom na požiadavky platného rámca finančného vykazovania: <ul style="list-style-type: none"> (a) sú vo finančných výkazoch vhodne zverejnené dôležité účtovné pravidlá, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich; (b) sú účtovné pravidlá, ktoré si účtovná jednotka zvolila a uplatňuje ich, vhodné a konzistentné s platným rámcom finančného vykazovania; (c) sú účtovné odhady, ktoré urobil manažment, primerané; (d) sú informácie prezentované vo finančných výkazoch relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a pochopiteľné; (e) sú vo finančných výkazoch zverejnené vhodné údaje, ktoré umožnia predpokladaným používateľom pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie poskytnuté vo finančných výkazoch (pozri odsek A4); a (f) je terminológia, ktorá sa použila vo finančných výkazoch vrátane názvu každého finančného výkazu jednotlivo, vhodná. |
| 700.14 | V prípade zostavenia finančných výkazov v súlade s rámcom verejnej prezentácie zahŕňa vyhodnotenie požadované podľa odsekov 12 až 13 aj vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Audítorovo vyhodnotenie, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu, zahŕňa zváženie: <ul style="list-style-type: none"> (a) celkovej prezentácie, štruktúry a obsahu finančných výkazov; a (b) či finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok predstavujú podkladové transakcie a udalosti spôsobom, ktorý zabezpečuje vernú prezentáciu. |
| 700.15 | Audítor vyhodnotí, či finančné výkazy vhodne odkazujú na platný rámec finančného vykazovania, alebo či ho vhodne opisujú (pozri odseky A5 – A10). |
| 700.16 | Audítor vyjadrí nemodifikované stanovisko, keď dospeje k záveru, že finančné výkazy sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. |
| 700.17 | Ak audítor: <ul style="list-style-type: none"> (a) dospeje k záveru, že vzhľadom na získané audítorské dôkazy finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť; alebo (b) nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby mohol dospieť k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť, je podľa ISA 705 povinný modifikovať stanovisko v správe audítora. |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 700.18 | Keď finančné výkazy zostavené v súlade s požiadavkami rámca vernej prezentácie nedosahujú vernú prezentáciu, audítora záležitosť prediskutuje s manažmentom a v závislosti od požiadaviek platného rámca finančného vykazovania a spôsobu riešenia danej záležitosti rozhodne, či je nevyhnutné, aby v súlade s ISA 705 modifikoval stanovisko v správe audítora (pozri odsek A11). |
| 700.19 | Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom dodržiavania súladu, od audítora sa nevyžaduje, aby vyhodnotil, či finančné výkazy dosahujú vernú prezentáciu. Ak však audítora za mimoriadne ojedinelých okolností dospeje k záveru, že takéto finančné výkazy sú zavádzajúce, prediskutuje záležitosť s manažmentom a v závislosti od jej riešenia rozhodne, či a ako bude o záležitosti informovať v správe audítora (pozri odsek A12). |

Pri formovaní stanoviska má audítora zabezpečiť, aby výkazy boli zostavené v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.3-1

| Úvahy | |
|------------------------------------|--|
| Formovanie audítorského stanoviska | <p>Významnosť</p> <p>Stanovte, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> je významnosť naďalej v kontexte aktuálnych finančných výsledkov účtovnej jednotky stanovená primerane, by mohli neopravené nesprávnosti (vrátane neopravených nesprávností vzťahujúcich sa na predošlé obdobia) buď jednotlivito, alebo súhrnne vyústiť do významnej nesprávnosti. |
| | <p>Audítorské dôkazy</p> <ul style="list-style-type: none"> Boli získané dostatočne primerané audítorské dôkazy? Sú účtovné odhady urobené manažmentom primerané? Potvrdili analytické postupy vykonané na konci auditu alebo krátko pred koncom auditu závery sformované počas auditu? |
| | <p>Účtovné politiky</p> <ul style="list-style-type: none"> Sú vo finančných výkazoch primerane zverejnené vybrané a aplikované významné účtovné postupy? Sú účtovné postupy konzistentné s rámcom finančného vykazovania a primerané daným okolnostiam? |

| Úvahy | |
|--|---|
| Formovanie audítorského stanoviska (pokračovanie) | Zverejnenia finančných výkazov <ul style="list-style-type: none"> • Odvolávajú sa finančné výkazy na príslušný rámec, alebo ho opisujú? • Boli všetky zverejnenia vo finančných výkazoch vykonané podľa požiadaviek príslušného rámca finančného vykazovania? • Je terminológia použitá vo finančných výkazoch vrátane názvu každého finančného výkazu vhodná? • Umožnia tieto primerané zverejnenia potenciálnym používateľom pochopiť vplyv významných transakcií a udalostí na informácie poskytnuté vo finančných výkazoch? • Sú prezentované informácie relevantné, spoľahlivé, porovnateľné, pochopiteľné a dostatočné? • Sú finančné výkazy, po úpravách vykonaných manažmentom v dôsledku procesu auditu, konzistentné s poznatkami získanými o účtovnej jednotke a jej prostredí? |
| | Rámce zamerané na vernú prezentáciu <ul style="list-style-type: none"> • Reprezentuje celková prezentácia, štruktúra a obsah (vrátane zverejnenia poznámok) verne podstatné transakcie a udalosti v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania? Ak nie, existuje, na zabezpečenie vernej prezentácie, potreba zverejňovania informácií nad rámec zverejnení požadovaných rámcom? • Sú finančné výkazy po úpravách vykonaných manažmentom ako výsledok procesu auditu konzistentné s poznatkami získanými o účtovnej jednotke a jej prostredí? |
| | Rámce zamerané na zabezpečenie súladu <ul style="list-style-type: none"> • Sú finančné výkazy zavádzajúce? Toto je pravdepodobné iba v extrémne zriedkavých situáciách. |

Na základe výsledkov uvedených hodnotení audítora určí, aká forma správy audítora (nemodifikovaná alebo modifikovaná) je vhodná za daných okolností, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.3-2

| Typ stanoviska | Záver audítora |
|---|--|
| Nemodifikované stanovisko | Finančné výkazy sú vypracované vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania a vhodné je nemodifikované stanovisko. |
| Modifikované stanovisko (podmienené, záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska) | <ul style="list-style-type: none"> • Na základe získaných audítorských dôkazov obsahujú finančné výkazy ako celok významnú nesprávnosť; alebo • sa nedali získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na to, aby sa mohol prijať záver, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť. Zväzok 2, kapitola 23 tejto príručky rieši modifikáciu správy audítora. |

17.4 Forma a znenie správy audítora

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 700.20 | Správa audítora musí byť v písomnej forme (pozri odseky A13 – A14). |
| 700.21 | Správa audítora musí mať názov, z ktorého jasne vyplýva, že ide o správu nezávislého audítora (pozri odsek A15). |
| 700.22 | Správu audítora treba adresovať v súlade s okolnosťami zákazky (pozri odsek A16). |
| 700.23 | V úvodnom odseku správy audítora sa uvedie (pozri odseky A17 – A19): (a) identifikácia účtovnej jednotky, ktorej finančné výkazy boli predmetom auditu; (b) skutočnosť, že finančné výkazy boli predmetom auditu; (c) názov každého výkazu, ktorý je súčasťou finančných výkazov; (d) odkaz na prehľad dôležitých účtovných pravidiel a iné vysvetľujúce informácie; a (e) dátum alebo obdobie, na ktoré sa vzťahuje každý finančný výkaz, ktorý je súčasťou finančných výkazov. |
| 700.24 | Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy Táto časť správy audítora opisuje zodpovednosť osôb, ktoré v organizácii zodpovedajú za zostavenie finančných výkazov. V správe audítora sa nemusí hovoriť špecificky o „manažmente“, ale použije sa výraz, ktorý je vhodný v kontexte právneho rámca konkrétnej jurisdikcie. V niektorých jurisdikciách môže byť vhodným odkazom odkaz na osoby poverené spravovaním. |
| 700.25 | Správa audítora musí obsahovať časť s názvom „Zodpovednosť manažmentu (alebo iný vhodný výraz) za finančné výkazy“. |
| 700.26 | V správe audítora musí byť opísaná zodpovednosť manažmentu za zostavenie finančných výkazov. Opis musí zahŕňať vysvetlenie, že manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania a za také interné kontroly, ktoré považuje za potrebné, aby mohol zostaviť finančné výkazy neobsahujúce významnú nesprávnosť z dôvodu podvodu alebo chyby (pozri odseky A20 – A23). |
| 700.27 | Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom vernej prezentácie, bude v správe audítora vo vysvetlení zodpovednosti manažmentu za finančné výkazy zmienka o „zostavení a vernej prezentácii týchto finančných výkazov“ alebo o „zostavení finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz“, podľa toho, čo je za daných okolností vhodné. |
| 700.28 | Správa audítora musí obsahovať časť s názvom „Zodpovednosť audítora“. |
| 700.29 | V správe audítora treba uviesť, že zodpovednosťou audítora je vyjadriť stanovisko k finančným výkazom na základe auditu (pozri odsek A24). |
| 700.30 | V správe audítora treba uviesť, že audit sa vykonal v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA). Správa audítora má súčasne vysvetliť, že dané štandardy od audítora vyžadujú dodržiavať etické požiadavky a audit naplánovať a vykonať tak, aby sa audítor primerane uistil, že finančné výkazy neobsahujú významnú nesprávnosť (pozri odseky A25 – A26). |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 700.31 | <p>V správe audítora sa audit opíše uvedením týchto skutočností:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) súčasťou auditu je uskutočnenie postupov na získanie audítorských dôkazov o sumách a údajoch zverejnených vo finančných výkazoch; (b) zvolené postupy závisia od úsudku audítora vrátane posúdenia rizík významnej nesprávnej finančných výkazov, či už v dôsledku podvodu alebo chyby. Pri posudzovaní tohto rizika audítor berie do úvahy interné kontroly relevantné na zostavenie a prezentáciu finančných výkazov účtovnej jednotky, aby mohol vypracovať audítorské postupy vhodné za daných okolností, nie však na účely vyjadrenia stanoviska k účinnosti interných kontrol účtovnej jednotky. Keď audítor spolu s auditom finančných výkazov zodpovedá aj za vyjadrenie stanoviska k účinnosti interných kontrol, vynechá výraz, že posúdenie interných kontrol nie je na účely vyjadrenia stanoviska k účinnosti interných kontrol; a (c) audit ďalej zahŕňa vyhodnotenie vhodnosti použitých účtovných pravidiel, primeranosti účtovných odhadov manažmentu, ako aj celkovej prezentácie finančných výkazov. |
| 700.32 | Keď sú finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom vernej prezentácie, opis auditu v správe audítora sa musí zmieňovať o tom, že „účtovná jednotka zostavila finančné výkazy, ktoré verne prezentujú“, alebo že „účtovná jednotka zostavila finančné výkazy, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz“, podľa toho, čo je za daných okolností vhodné. |
| 700.33 | V správe audítora treba uviesť, či je audítor presvedčený, že získané audítorské dôkazy sú dostatočné a vhodné na to, aby mu poskytli základ na stanovisko. |
| 700.34 | Správa audítora musí obsahovať časť s názvom „Stanovisko“. |
| 700.35 | <p>Keď audítor vyjadří nemodifikované stanovisko k finančným výkazom zostaveným v súlade s rámcom vernej prezentácie, ak zákon alebo predpis nevyžaduje inak, použije v stanovisku jedno z ďalej uvedených spojení, ktoré sa považujú za rovnocenné:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) finančné výkazy vyjadrujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, ... v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania]; alebo (b) finančné výkazy poskytujú pravdivý a verný obraz ... v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania] (pozri odseky A27 – A33). |
| 700.36 | V prípade vyjadrenia nemodifikovaného stanoviska k finančným výkazom zostaveným v súlade s rámcom dodržiavania súladu je audítorským stanoviskom, že finančné výkazy sú zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [platným rámcom finančného vykazovania] (pozri odseky A27, A29 – A33). |
| 700.37 | Ak odkaz na platný rámec finančného vykazovania v audítorskom stanovisku neodkazuje na Medzinárodné štandardy finančného vykazovania vydané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy alebo na Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor vydané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, v audítorskom stanovisku sa uvedie jurisdikcia pôvodu daného rámca. |
| 700.38 | Ak audítor v správe audítora k finančným výkazom rieši popri zodpovednosti audítora podľa ISA vydať správu o finančných výkazoch aj povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach, takáto iná povinnosť sa rieši v samostatnej časti správy audítora s názvom „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“ alebo iným vhodným názvom, v závislosti od obsahu danej časti (pozri odseky A34 – A35). |
| 700.39 | Keď správa audítora obsahuje samostatnú časť o povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach, názvy, vyhlásenia a vysvetlenia, na ktoré odkazujú odseky 23 až 37, sú uvedené v podčasti nazvanej „Správa k finančným výkazom“. „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“ nasleduje za „Správou k finančným výkazom“ (pozri odsek A36). |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|--|
| 700.40 | Správa audítora musí byť podpísaná (pozri odsek A37). |
| 700.41 | <p>Dátum uvedený v správe audítora nesmie byť skorší než dátum, keď audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých môže založiť audítorské stanovisko k finančným výkazom vrátane dôkazov, že (pozri odseky A38 až A41):</p> <p>(a) sa zostavili všetky výkazy predstavujúce finančné výkazy vrátane súvisiacich poznámok; a</p> <p>(b) oprávnené osoby vyhlásili, že preberajú zodpovednosť za tieto finančné výkazy.</p> |
| 700.42 | V správe audítora sa uvádza názov miesta v jurisdikcii, kde audítor vykonáva svoju činnosť. |
| 700.43 | <p>Keď zákon alebo predpis konkrétnej jurisdikcie vyžadujú, aby audítor použil konkrétnu formálnu úpravu alebo znenie správy audítora, správa audítora sa na Medzinárodné audítorské štandardy odvolá iba vtedy, keď obsahuje aspoň všetky tieto súčasti (pozri odsek A42):</p> <p>(a) názov;</p> <p>(b) adresáta podľa požiadaviek zodpovedajúcich okolnostiam zákazky;</p> <p>(c) úvodný odsek s identifikáciou auditovaných finančných výkazov;</p> <p>(d) opis zodpovednosti manažmentu (alebo iný vhodný výraz, pozri odsek 24) za zostavenie finančných výkazov;</p> <p>(e) opis zodpovednosti audítora za vyjadrenie stanoviska k finančným výkazom a rozsah auditu s</p> <ul style="list-style-type: none"> • odvolaním sa na medzinárodné audítorské štandardy a zákon alebo predpis a • opisom auditu v súlade s danými štandardmi; <p>(f) odsek so stanoviskom, v ktorom je vyjadrené stanovisko k finančným výkazom, a odkaz na platný rámec finančného vykazovania použitý pri zostavovaní finančných výkazov (vrátane uvedenia jurisdikcie pôvodu rámca finančného vykazovania, ktorým nie sú Medzinárodné štandardy finančného vykazovania alebo Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, pozri ods. 37);</p> <p>(g) podpis audítora;</p> <p>(h) dátum správy audítora; a</p> <p>(i) adresu audítora.</p> |
| 700.44 | <p>Od audítora sa môže vyžadovať, aby audit vykonal v súlade s audítorskými štandardmi konkrétnej jurisdikcie (národné audítorské štandardy), ale aby mohol audítor pri vykonávaní auditu súčasne dodržať aj štandardy ISA. V takom prípade sa audítor môže v správe audítora odvolávať popri vnútroštátnych audítorských štandardoch aj na medzinárodné audítorské štandardy, ale iba vtedy, keď (pozri odseky A43 – A44):</p> <p>(a) požiadavky vnútroštátnych audítorských štandardov nie sú v rozpore s požiadavkami ISA, čo by spôsobilo, že audítor:</p> <ol style="list-style-type: none"> (i) sformuluje iné stanovisko, alebo (ii) nezaradí odsek so zdôraznením skutočnosti, ktorý za daných okolností vyžadujú štandardy ISA; a <p>(b) správa audítora obsahuje aspoň všetky súčasti uvedené v odseku 43 písm. a) bod (i), keď audítor použije formálnu úpravu alebo znenie, ktoré špecifikujú vnútroštátne audítorské štandardy. Odkaz na zákon alebo predpis v odseku 43 písm. e) treba vykladať ako odkaz na vnútroštátne audítorské štandardy. Takéto vnútroštátne audítorské štandardy sa teda musia identifikovať v správe audítora.</p> |
| 700.45 | Keď sa správa audítora odvoláva na vnútroštátne audítorské štandardy aj na medzinárodné audítorské štandardy, musí sa v nej uviesť jurisdikcia pôvodu vnútroštátnych audítorských štandardov. |

| Odsek # | Relevantné výňatky zo štandardov ISA |
|---------|---|
| 700.46 | Keď sa doplňujúce informácie, ktoré platný rámec finančného vykazovania nevyžaduje, prezentujú spolu s auditovanými finančnými výkazmi, audítor zváži, či sú doplňujúce informácie jasne odlišné od auditovaných finančných výkazov. Keď takéto doplňujúce informácie nie sú jasne odlišné od auditovaných finančných výkazov, audítor požiada manažment, aby zmenil spôsob prezentácie neauditovaných doplňujúcich informácií. Keď to manažment odmietne, audítor v správe audítora vysvetlí, že takéto doplňujúce informácie neboli predmetom auditu. |
| 700.47 | Doplňujúce informácie, ktoré platný rámec finančného vykazovania nevyžaduje, ale sú neoddeliteľnou súčasťou finančných výkazov, lebo pre svoj charakter a spôsob prezentácie sa nedajú jasne odlíšiť od auditovaných finančných výkazov, sa musia zahrnúť do audítorského stanoviska. |

Správa audítora sprostredkuje čitateľovi nasledujúce informácie:

- zodpovednosť manažmentu;
- zodpovednosť audítora a opis auditu;
- to, že audit bol vykonaný v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi;
- použitý rámec finančného vykazovania; a
- stanovisko audítora k finančným výkazom.

Forma správy audítora bude ovplyvnená použitým rámcom finančného vykazovania, dodatočnými požiadavkami vyplývajúcimi zo zákonov a nariadení a začlenením akýchkoľvek doplňujúcich informácií. Názov správy audítora bude „Správa nezávislého audítora“ a požaduje sa, aby názvy každého odseku boli tieto:

- Správa k finančným výkazom,
- Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy,
- Zodpovednosť audítora,
- Stanovisko.

Ostatné názvy odsekov, ktoré môžu byť prípadne použité, sú:

- Odsek so zdôraznením skutočnosti,
- Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov.

Hlavné časti správy audítora (ktoré musia byť písomné) sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.4-1

| Časť | Opis |
|--|--|
| Názov | Správa nezávislého audítora Použitím slova „nezávislý“ sa odlišuje správa nezávislého audítora od správ vydaných inými osobami. |
| Adresát | Tie osoby, pre ktoré je správa pripravená (väčšinou akcionári alebo osoby poverené spravovaním) Príjemca môže byť tiež daný okolnosťami zákazky a miestnymi nariadeniami. |
| Úvodný odsek | <ul style="list-style-type: none"> • Identifikuje účtovnú jednotku, ktorej finančné výkazy boli auditované. • Uvádza, že finančné výkazy boli auditované. • Identifikuje názov každého finančného výkazu, ktorý je súčasťou uceleného súboru finančných výkazov. • Odkazuje na zhrnutie významných účtovných postupov a iných vysvetľujúcich poznámok. • Špecifikuje dátumy a obdobie obsiahnuté vo finančných výkazoch. <p>Tam, kde sa prezentujú doplňujúce informácie, vysvetľuje, či sú tiež predmetom auditorského stanoviska, alebo sa jasne uvedie, že nie sú jeho súčasťou.</p> |
| Zodpovednosť manažmentu (alebo iný vhodný pojem) za finančné výkazy | <p>Vysvetľuje, že manažment je zodpovedný za vypracovanie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania.</p> <p>Správa uvádza, že manažment je zodpovedný za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vypracovanie a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania; a • tie interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné pre vypracovanie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významnú nesprávnosť z dôvodu podvodu alebo chyby. <p>Zodpovednosť manažmentu zahŕňa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prijatie zodpovednosti za internú kontrolu potrebnú na zabezpečenie toho, že finančné výkazy nebudú obsahovať významnú nesprávnosť zapríčinenú podvodom alebo chybou; • výber a aplikáciu vhodných účtovných postupov; • zabezpečenie toho, že informácie obsiahnuté vo finančných výkazoch budú relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné; • zabezpečenie primeraného zverejnenia na zabezpečenie toho, že významným transakciám budú používatelia finančných výkazov rozumieť; a • vypracovanie účtovných odhadov, ktoré budú primerané okolnostiam. |

| Časť | Opis |
|--|---|
| Zodpovednosť audítora | <p>Uvádza, že zodpovednosťou audítora je vyjadriť stanovisko k finančným výkazom na základe auditu. To zahŕňa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vyjadrenie toho, že audit bol vykonaný v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Správa audítora by mala súčasne vysvetliť, že dané štandardy vyžadujú, aby audítor spĺňal etické požiadavky a že audítor audit plánuje a vykonáva tak, aby získal primerané uistenie o tom, či finančné výkazy neobsahujú významnú nesprávnosť. • Opis auditu vyjadrením toho, že: <ul style="list-style-type: none"> – audit zahŕňa výkon postupov, aby sa mohli získať audítorské dôkazy o sumách a údajoch zverejnených vo finančných výkazoch; – vybrané postupy závisia od úsudku audítora vrátane posúdenia rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch, či už v dôsledku podvodu alebo chyby. Pri posudzovaní rizík audítor zváži internú kontrolu relevantnú pre účtovnú jednotku pri zostavení finančných výkazov preto, aby mohol zvoliť audítorské postupy, ktoré by boli za daných okolností vhodné, a nie preto, aby vyjadril názor na efektívnosť tejto internej kontroly účtovnej jednotky; a – audit tiež zahŕňa hodnotenie vhodnosti použitých audítorských postupov, primeranosti účtovných odhadov vypracovaných manažmentom, ako aj celkovej prezentácie finančných výkazov. • Vyjadrenie toho, že audítor je presvedčený, že audítorské dôkazy, ktoré získal, sú dostatočné a primerané na to, aby poskytli základ pre audítorské stanovisko. • V prípade, ak boli finančné výkazy zostavené v súlade s rámcom zameraným na vernú prezentáciu, sa bude opis auditu odvolávať podľa potreby na „zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov účtovnou jednotkou“ alebo na „zostavenie finančných výkazov, ktoré poskytujú pravdivý a verný obraz účtovnej jednotky“. |
| Stanovisko audítora | <p>Rámec zameraný na vernú prezentáciu</p> <p>Vyjadruje, či finančné výkazy verne prezentujú informácie vo všetkých významných súvislostiach (alebo poskytujú verný a pravdivý obraz) v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania, alebo iné podobné znenie požadované zákonom alebo nariadeniami.</p> <p>Rámec zameraný na súlad</p> <p>Vyjadruje, či sú finančné výkazy zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania.</p> <p>Pokiaľ sa nepoužívajú medzinárodné štandardy finančného vykazovania ako rámec pre finančné vykazovanie, znenie stanoviska by malo byť identifikované jurisdikciou alebo krajinou pôvodu rámca pre finančné vykazovanie (napr., ... v súlade so všeobecne uznávanými účtovnými princípmi v krajine X ...).</p> |
| Ostatné zodpovednosti týkajúce sa vykazovania | <p>Niektoré štandardy, zákony alebo všeobecne uznávané postupy v určitej jurisdikcii môžu vyžadovať alebo umožniť, aby audítor vyjadril v správe ostatné zodpovednosti. Takéto skutočnosti sa uvádzajú v samostatnom odseku, ktorý nasleduje po stanovisku audítora.</p> |

| Časť | Opis |
|------------------------|---|
| Podpis audítora | Podpis audítora má vychádzať z toho, čo sa požaduje pre konkrétnu jurisdikciu. Môže ísť o meno/názov firmy, vlastné meno audítora alebo oboje. Môže sa tiež vyžadovať uvedenie profesijnej účtovnej kvalifikácie audítora alebo vyjadrenie skutočnosti, že audítor/firma bola uznaná príslušným licenčným orgánom. |
| Dátum správy | Nie je skorší ako dátum, keď audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré sú východiskom pre jeho stanovisko. Medzi tieto dôkazy patrí: <ul style="list-style-type: none"> • zostavený kompletný súbor finančných výkazov; • zváženie vplyvu udalostí a transakcií (o ktorých sa audítor dozvedel), ktoré sa k danému dátumu vyskytli (pozri štandard ISA 560); a • vyjadrenie oprávnených osôb, že prebrali zodpovednosť za finančné výkazy. |
| Adresa audítora | Uvádza označenie miesta v danej jurisdikcii, kde audítor vykonáva svoju činnosť. |

Nemodifikované audítorské stanovisko – Rámec zameraný na vernú prezentáciu

Štandardné znenie správy audítora (zo štandardu ISA 700) k finančným výkazom na všeobecné účely, pripravené v súlade s rámcom zameraným na vernú prezentáciu a vyjadrenie nemodifikovaného stanoviska, je znázornené v ďalšom texte.

Schéma 17.4-2

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[Príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit priložených finančných výkazov spoločnosti ABC, ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k tomuto dátumu, ako aj prehľad významných účtovných politík a ďalšie vysvetľujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie a vernú prezentáciu týchto finančných výkazov v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť stanovisko k týmto finančným výkazom na základe nášho auditu. Audit sme uskutočnili v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Podľa týchto štandardov máme dodržiavať etické požiadavky a naplánovať a vykonať audit tak, aby sme získali primerané uistenie o tom, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti.

Súčasťou auditu je uskutočnenie postupov na získanie audítorských dôkazov o sumách a údajoch vykázaných vo finančných výkazoch. Zvolené postupy závisia od úsudku audítora vrátane posúdenia rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch, či už v dôsledku podvodu alebo chyby. Pri posudzovaní tohto rizika berie audítor do úvahy interné kontroly relevantné na zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov účtovnej jednotky, aby mohol vypracovať audítorské postupy vhodné za daných okolností, nie však preto, aby sa vyjadroval k účinnosti interných kontrol účtovnej jednotky. Audit ďalej zahŕňa vyhodnotenie vhodnosti použitých účtovných postupov a primeranosti účtovných odhadov uskutočnených manažmentom, ako aj vyhodnotenie celkovej prezentácie finančných výkazov.

Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre naše audítorské stanovisko.

Stanovisko

Podľa nášho názoru, finančné výkazy prezentujú verne, vo všetkých významných súvislostiach, finančnú situáciu (alebo poskytujú pravdivý a verný obraz finančnej situácie) spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a výsledok jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci sa k uvedenému dátumu v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

Nemodifikované audítorské stanovisko – Rámec zameraný na súlad

Štandardné znenie správy audítora k finančným výkazom na všeobecné účely, pripravené v súlade s rámcom zameraným na súlad a vyjadrenie nemodifikovaného stanoviska, je znázornené v ďalšom texte.

Schéma 17.4-3

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[Príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit priložených finančných výkazov spoločnosti CDE, ktoré obsahujú súvahu k 31. decembru 20X1, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k tomuto dátumu, ako aj prehľad významných účtovných politík a ďalšie vysvetľujúce informácie.

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za zostavenie týchto finančných výkazov podľa zákona XYZ jurisdikcie X a za interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby.

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je vyjadriť stanovisko k týmto finančným výkazom na základe nášho auditu. Audit sme uskutočnili v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Podľa týchto štandardov máme dodržiavať etické požiadavky, naplánovať a vykonať audit tak, aby sme získali primerané uistenie, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti.

Súčasťou auditu je uskutočnenie postupov na získanie audítorských dôkazov o sumách a údajoch vykázaných vo finančných výkazoch. Zvolené postupy závisia od úsudku audítora vrátane posúdenia rizík významných nesprávností vo finančných výkazoch, či už v dôsledku podvodu alebo chyby. Pri posudzovaní tohto rizika audítor berie do úvahy interné kontroly relevantné na zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov účtovnej jednotky, aby mohol vypracovať audítorské postupy vhodné za daných okolností, nie však na účely vyjadrenia stanoviska k účinnosti interných kontrol účtovnej jednotky. Audit ďalej zahŕňa vyhodnotenie vhodnosti použitých účtovných postupov a primeranosti účtovných odhadov uskutočnených manažmentom, ako aj vyhodnotenie celkovej prezentácie finančných výkazov.

Sme presvedčení, že audítorské dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre naše audítorské stanovisko.

Stanovisko

Podľa nášho názoru sú finančné výkazy spoločnosti CDE k 31. decembru 20X1 vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so zákonom XYZ jurisdikcie X.

[podpis audítora]

[dátum správy audítora]

[adresa audítora]

17.5 Ostatné požiadavky týkajúce sa vykazovania

V niektorých jurisdikciách sa môže od audítora vyžadovať, aby v správe uviedol aj iné skutočnosti než tie, za ktoré nesie zodpovednosť podľa požiadaviek ISA, ako to uvádza nasledujúca tabuľka.

Schéma 17.5-1

| Diskusia | |
|---|--|
| Dodatočné požiadavky týkajúce sa vykazovania | Od audítora sa môže požadovať, aby sa vyjadril k záležitostiam, ako sú: <ul style="list-style-type: none"> • primeranosť účtovných záznamov účtovnej jednotky; • špecifické záležitosti, pokiaľ sa o nich audítor dozvie počas priebehu auditu; a • výsledky realizácie dodatočných špecifikovaných postupov. |
| Správa označená samostatným názvom | Na zabezpečenie toho, že používatelia budú rozumieť týmto dodatočným úlohám, informuje o nich audítor v samostatnej časti správy audítora (pod novým podtitulom, ako napr. „Správa o ďalších požiadavkách zákonov a predpisov“). |

17.6 Doplnkové informácie prezentované s finančnými výkazmi

Doplnkové informácie sú informácie prezentované v rámci auditovaných finančných výkazov, ktoré príslušný rámec pre finančné vykazovanie nevyžaduje. Doplnkové informácie sa môžu vyžadovať zo zákona, na základe predpisov alebo štandardov, alebo sa môžu prezentovať dobrovoľne.

Doplnkové informácie (ktoré príslušný rámec pre finančné vykazovanie nevyžaduje) musia byť zreteľne odlišené od auditovaných finančných výkazov, pokiaľ nie sú ich integrálnou súčasťou. Ak nie sú také doplnkové informácie zreteľne odlišené, požiada audítora manažment o zmenu prezentácie neauditovanej doplnkovej informácie. Ak to manažment odmietne, audítora vysvetlí v správe, že daná doplnková informácia nebola auditovaná.

Schéma 17.6-1

| Prezentovanie doplnkových informácií s finančnými výkazmi | |
|---|--|
| Jasne odlište doplnkové informácie | <ul style="list-style-type: none"> • Jasne označte informácie ako „neauditované“. • Odstráňte všetky krížové referencie z finančných výkazov k neauditovaným doplnkovým informáciám. • Umiestnite neauditované doplnkové informácie mimo finančných výkazov. • Identifikujte čísla strán v správe audítora, na ktorých sa prezentujú auditované finančné výkazy. |

Skutočnosť, že doplnková informácia nie je auditovaná, nezbavuje audítora zodpovednosti zabezpečiť to, že daná informácia nie je zavádzajúca alebo nekonzistentná s ostatnými informáciami obsiahnutými v auditovaných finančných výkazoch (pozri zväzok 1, kapitola 15.9, ktorá sa zaoberá štandardom ISA 720 – Iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy).

17.7 Audity vykonané v súlade so štandardmi ISA a národnými audítorskými štandardmi

Ak sa od audítora vyžaduje správa o súlade s národnými audítorskými štandardmi a štandardmi ISA, mala by sa správa vyjadrovať k obojmu súborom štandardov.

Vyjadrenie sa tak k medzinárodným audítorským štandardom, ako aj k národným audítorským štandardom je vhodné vtedy, keď sú splnené nasledujúce podmienky.

Schéma 17.7-1

| Podmienky | |
|---|--|
| Vyjadrenie súladu so štandardmi ISA a národnými štandardmi | <ul style="list-style-type: none"> • Správa audítora je v súlade s každým štandardom ISA relevantným pre audit. • Všetky ďalšie audítorské postupy potrebné k súladu s národnými štandardmi boli vykonané. • Jurisdikcia alebo krajina pôvodu audítorských štandardov boli identifikované v správe audítora. • Boli zahrnuté všetky časti (pozri schému 17.4-1) štandardnej správy audítora (aj keď používajúce formu a znenie špecifikované národnými zákonmi a predpismi). |

Odkaz tak na medzinárodné audítorské štandardy, ako aj na národné audítorské štandardy nie je vhodný vtedy, ak existuje konflikt medzi požiadavkami štandardov ISA a národnými audítorskými štandardmi, ktorý by mohol mať za následok, že:

- audítor sformuluje iné stanovisko pri národných audítorských štandardoch, ako to, ktoré je vhodné pre štandardy ISA; a
- budú vynechané doplnkové informácie, ako napríklad odsek so zdôraznením skutočnosti, ktorý je vyžadovaný štandardmi ISA, ale nie je povolený v rámci národných audítorských štandardov.

17.8 Modifikované správy audítora

Pozri zväzok 2, kapitolu 23 tejto príručky, ktorá sa zaoberá modifikáciami správy audítora.



International
Federation
of Accountants