

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

Zväzok 2 – Praktická príručka

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 audítorského 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. Audítorský 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 audítorských 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 auditorských 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 auditorských 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 uisťovacie 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](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 Úvod k prípadovým štúdiám

Na ilustráciu, ako môžu byť rôzne aspekty procesu auditu uvedené v praxi, boli vypracované dve prípadové štúdie o jednej stredne veľkej účtovnej jednotke a jednej veľmi malej účtovnej jednotke. Prvý variant (prípadová štúdia A) sa týka spoločnosti zaoberajúcej sa výrobou nábytku s názvom Dephta Furniture, Inc., ktorá zamestnáva 15 ľudí. Druhý variant (prípadová štúdia B) sa týka Kumar & Co., malého podniku s dvoma osobami. Kumar & Co. predovšetkým dodáva tovar pre Dephta Furniture, Inc. Obe spoločnosti sa rozhodli využiť IFRS ako rámec finančného vykazovania.

Upozorňujeme čitateľov, že táto prípadová štúdia je iba ilustratívna. Dokumentácia je iba malým výňatkom z typického audítorského spisu a znázorňuje iba jeden z možných spôsobov súladu so štandardmi ISA. Údaje, analýza a pripomienky predstavujú iba niektoré okolnosti a skutočnosti, ktoré audítor musí zohľadniť pri výkone konkrétneho auditu. Tak ako vždy, audítor musí uplatniť svoj odborný úsudok.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Sprievodné informácie

Dephta Furniture, Inc., je rodinný podnik, ktorý vyrába nábytok. Ide o rôzne druhy dreveného nábytku pre domácnosti, ponúkaný v štandardnom sortimente aj na zákazku. Dephta má výbornú povest' vďaka výrobe vysokokvalitných produktov.

Spoločnosť má tri hlavné produktové rady: spálňové zostavy, jedálenské zostavy a stoly všetkých druhov. Štandardizovaný nábytok možno upraviť aj podľa individuálnych potrieb. Aby využila výhodu internetu, spoločnosť si nedávno vytvorila internetovú stránku, ktorej prostredníctvom si môžu ľudia kúpiť nábytok priamo a zaplatiť zaň kreditnou kartou. Počas minulého roka spoločnosť vybavovala individuálne objednávky až do vzdialenosti 900 kilometrov.

Výrobný závod sa nachádza na pozemku s rozlohou jeden akér vedľa domu majiteľa Suraja Dephtu. Prístavba na západnej strane Surajovho domu slúži ako obchod spoločnosti Dephta Furniture. Hlavné rozhodnutia sa často prijímajú pri jedálenskom stole (prvom, ktorý Suraj a jeho otec spoločne vyrobili). Majiteľ má rád symboliku spoločného stravovania podávaného na produkte, ktorý zarába peniaze na jedlo pre jeho rodinu.

Trendy v danom odvetví

Donedávna firma Dephta výrazne rástla. Nábytkárske odvetvie však teraz čelí zložitému obdobiu vzhľadom na:

- upadajúce hospodárstvo z dôvodu celosvetovej recesie;

- obmedzovanie výdavkov potenciálnymi zákazníkmi na akýkoľvek tovar vrátane nábytku;
- konkurenciu;
- tlak na znižovanie cien, aby sa zvýšil predaj; a
- fakt, že niektorí výrobcovia určitých častí nábytku odchádzajú z podnikania, čo spôsobuje omeškania vo výrobe.

Správa a riadenie

Spoločnosť založil v roku 1952 Surajov otec Jeewan Dephta. Jeewan vyrábal najprv drevené vyrezávané tyče a zábradlia na jednom sústruhu v malej dielni vedľa rodinného domu.

Spoločnosť nemá formálnu štruktúru riadenia. Jeewan a Suraj vypracúvajú každý rok podnikateľský plán a potom sa pravidelne stretávajú (raz za mesiac) s úspešným miestnym podnikateľom Ravim Jainom, aby zhodnotili dosiahnuté výsledky v porovnaní s plánom. Ravimu platia aj za posudzovanie realizovateľnosti ich nápadov a predstáv o podnikaní, za zhodnotenie prevádzkových výsledkov a za rady, ako riešiť vzniknuté problémy.

Raviho dcéra Parvin (vzdelaním právnička) zvyčajne sprevádza svojho otca na stretnutiach so Surajom a Jeewanom. Parvin poskytuje právne poradenstvo, ale jej skutočnou záľubou je marketing a podpora predaja. Bol to Parvinin nápad, aby Dephta Furniture rozšírila svoju pôsobnosť a začala predávať svoje produkty prostredníctvom internetu. Bola tiež za expanziu mimo ich regiónu, dokonca až do susedných krajín. Prístupom na ďalšie trhy sa možno úroveň predaja zachová i napriek súčasnému hospodárskemu poklesu.

Zamestnanci

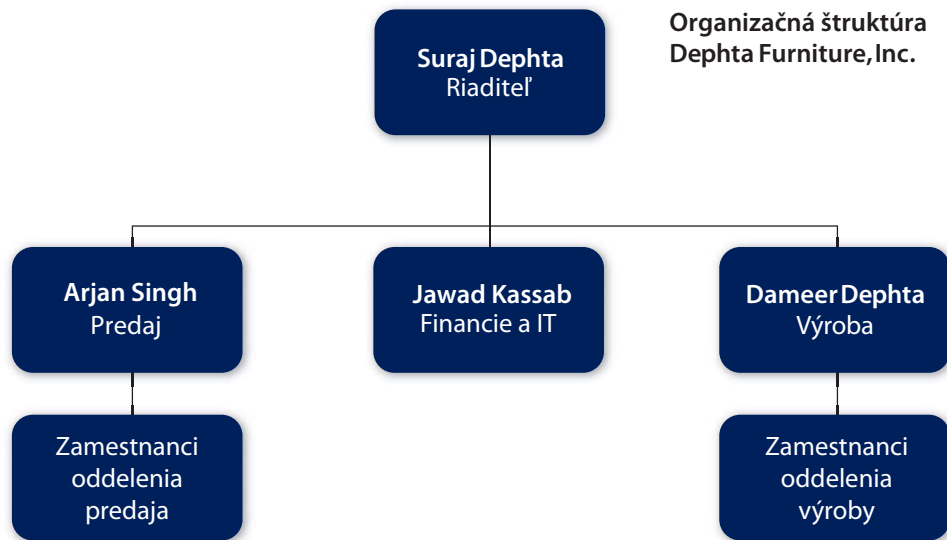
Spoločnosť Dephta Furniture, Inc., má 15 zamestnancov pracujúcich na plný úväzok. Šesť z týchto zamestnancov je v príbuzenskom vzťahu k rodine. Väčšina členov rodiny pracuje (podľa potreby) vo výrobe, okrem úloh, ktoré sú uvedené v schéme ďalej. Počas rušných období môžu byť podľa potreby dočasne zamestnaní ešte dvaja až štyria ďalší zamestnanci. Niekoľko zamestnancov na dočasný pracovný pomer sa pravidelne vracia, ale pre nedostatky v bezpečnosti práce je fluktuácia pomerne vysoká.

Suraj Dephta, ako generálny riaditeľ, dohliada na všetky aspekty podnikania.

Arjan Sing vedie oddelenie predaja s pomocou dvoch predajcov zamestnaných na plný úväzok.

Dameer, Surajov brat, sa stará o výrobu, čo zahŕňa objednávanie surovín a riadenie zásob. Vzhľadom na to, že priestor prevádzky je obmedzený, Suraj a Dameer nikdy nie sú príliš ďaleko od výrobného procesu, a teda spoločne vykonávajú dohľad nad prácou dvoch zamestnancov.

Jawad Kassab (Surajov bratranec) zodpovedá za finančnú stránku a informačné technológie (IT) a vo svojej skupine má dvoch zamestnancov.

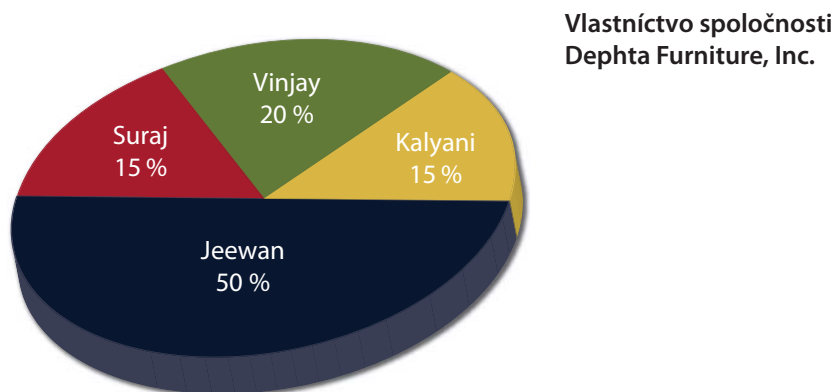


Vlastníctvo

Jeewan je hlavným akcionárom s 50 % podielom v spoločnosti. Plánuje začať prevod akcií na svojho syna Suraja, ak Suraj bude naďalej riadiť spoločnosť na plný úväzok a spoločnosť zostane naďalej zisková.

Suraj a jeho sestra Kalyani majú obaja 15 % podiel.

Zvyšných 20 % je vo vlastníctve rodinného priateľa, Vinjaya Sharmu. Vinjay je bohatý investor, ktorý poskytol väčšinu kapitálu potrebného pre rast spoločnosti.



Kalyani je známa speváčka a veľa cestuje. Nepodieľa sa na prevádzke spoločnosti a úplne sa spolieha na to, že o jej záujmy sa postarajú jej otec a brat.

Každý rok v júni Jeewan zorganizuje formálne obchodné stretnutie. Akcionári sa stretnú ráno (predovšetkým preto, aby si prezreli finančné výkazy) a neskôr popoludní organizujú stretnutie všetkých zamestnancov. Suraj využíva túto príležitosť, aby informoval zamestnancov o tom, ako sa podniku darí a aké má plány do budúcnosti.

Činnosť

Spoločnosť začala výrobou stoličiek, stolov a vyrezávaných tyčí pre zábradlia, ale odvtedy rozšírila svoju produkciu na výrobu jednoduchého nábytku pre domácnosti, napr. toaletných stolíkov, šatníkov a skriň. Spoločnosť Dephta Furniture podstatne vzrástla vďaka uplatneniu nasledujúcich stratégií:

- poskytovanie kvalitných produktov za primerané ceny miestnym zákazníkom;
- prijímanie väčších objednávok na nábytok od celoštátnych obchodných sietí. Tieto väčšie objednávky majú pevný termín dodania (za neskorú dodávku sú veľké pokuty) a zisková marža je oveľa nižšia ako pri nábytku vyrábanom na zákazku;
- je prvou spoločnosťou v regióne, ktorá predáva (niektoré svoje produkty) cez internet;
- výroba súčastí, napr. vyrezávané tyče a okrúhle stolové nohy pre stoly pre ostatných miestnych výrobcov nábytku. To umožnilo spoločnosti zakúpiť drahé sústruhy a špecializované nástroje, ktoré si iné spoločnosti nemôžu dovoliť.

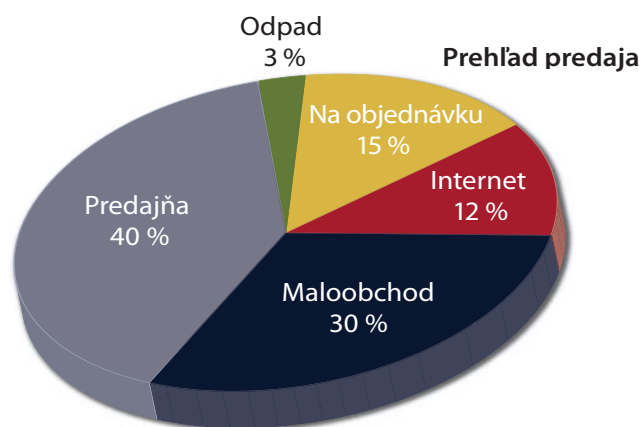
Dephta tiež predáva priamo v závode nepodarkový nábytok a drevo (kusy, ktoré neprešli procesom kontroly kvality) len za hotovosť.

Uvažuje sa aj o exporte nábytku do susedných krajín. Suraj si uvedomuje, že to bude znamenať vyššie prepravné náklady, colné vybavovanie, kurzové riziko a možnosť poškodenia nábytku počas prepravy. Aj keď predaj do susedných krajín znamená vyššie náklady, cena za získanie prístupu k novým potenciálnym zákazníkom sa zdá byť nízka. Navyše Parvin pozná mnoho ľudí v miestnej samospráve a myslí si, že môže pomôcť pri vyššom objeme administratívnej práce.

Predaj

Prehľad predaja je približne takýto:

- | | |
|---|------|
| • štandardný nábytok (katalógový) z predaja, ktorý sa dohaduje osobne v predajni: | 40 % |
| • predaj maloobchodným predajcom nábytku: | 30 % |
| • nábytok vyrobený na zákazku: | 15 % |
| • predaj cez internet: | 12 % |
| • predaj nepodarkov z továrne: | 3 % |



Arjan Sing je veľký obchodník. Je veľmi vytrvalý počas rokovaní so zákazníkmi a zvyčajne sa mu podarí uzavrieť obchod, aj keď miera zisku pri takýchto obchodoch je niekedy veľmi nízka. Napriek zhoršenej ekonomickej situácii si nedávno kúpil veľký dom s výhľadom na údolie.

- **Poznámky k systému predaja**

- Predajné zmluvy sú dohadované pre maloobchodné a špecializované objednávky. Pre všetky objednávky sa vyžaduje preddavok vo výške 15 % ceny objednávky, ktorá sa zaznamenáva po prijatí ako príjem z predaja. Dvaja z veľkých maloobchodných predajcov požadujú od spoločnosti Dephta udržiavať na sklade zásoby na 30 dní, aby mohol byť objednaný tovar rýchlo, podľa potreby, dodaný do obchodov. Tieto zmluvy obsahujú aj ustanovenia o vrátení tovaru späť spoločnosti Dephta, ak sa nepredá v rámci určenej doby.
- Faktúry k objednávkam sa vyplňajú manuálne v čase predaja, s výnimkou nábytku, ktorý sa predáva priamo v predajni, alebo ostatných malých položiek, ktoré sú poruke. Všetky objednávky s hodnotou nad 500 € alebo objednávky, ktorých predajná cena je pod minimálnou predajnou cenou, musí schváliť Arjan. Faktúry sa vyhotovia, keď sa tovar pripraví na transport a zašle zákazníkovi.
- Ku každému predaju tovaru zo skladu sa vyhotovia faktúry a zadajú sa do účtovného systému v čase predaja, pričom systém automaticky prideli každej transakcii číslo a na požiadanie vystaví potvrdenie o spracovaní objednávky.
- Zhrnutie denného predaja cez internet sa stiahne z internetovej stránky. Vystaví sa prehľad obsahujúci detaily objednaných položiek, ktorý sa zašle oddeleniu výroby. Zároveň sa vyhotoví faktúra a zaznamená sa medzi tržby, keďže za objednané položky už zákazníci zaplatili kreditnou kartou. Faktúra označená ako „uhradená v plnej výške“ je spojená so všetkými internetovými objednávkami, ktoré boli odoslané.
- Arjan zriedkakedy kontroluje kredit zákazníkov. Väčšinu z nich pozná. V minulosti platili zákazníci pri dodaní tovaru v hotovosti; v súčasnosti sa však predáva na faktúru, aby spoločnosť poskytovala rovnaké podmienky ako jej konkurencia. Spoločnosť Dephta Furniture je preto nútená mať v banke úverový rámec. Zdá sa, že každý rok počet nevymožiteľných pohľadávok rastie.
- Na konci každého mesiaca Suraj vykoná kontrolu prehľadu tržieb a pohľadávok. Uistí sa, že sa tam nevyskytujú zjavné chyby a osobne zavolá každému zákazníkovi, voči ktorému je pohľadávka vedená viac ako 90 dní.
- Každý zamestnanec oddelenia predaja (vrátane Arjana) dostáva okrem minimálnej základnej mzdy províziu vo výške 15 % z predaja. Aby boli predajcovia motivovaní, ich základná mzda je hlboko pod úrovňou miezd väčšiny ostatných zamestnancov. Počítačový systém sleduje predaj realizovaný jednotlivými predajcami. Každý mesiac si Jawad vytlačí správu a vyhotoví súpis provízií, ktoré budú vyplatené v nasledujúcej týždňovej výplate. Suraj alebo Dameer skontrolujú súpis provízií z predaja, aby sa uistili, že predajcom bude vyplatená správna suma. Arjan dostáva najviac provízií z predaja.

Informačné technológie

Systém pozostáva zo šiestich počítačov a servera, ktorý slúži na prevádzkovanie internetovej stránky. Interný systém sa používa prevažne na prácu s elektronickou poštou, prijímanie objednávok a účtovníctvo.

Spoločnosť zálohuje účtovný systém raz za týždeň na externý harddisk, ktorý sa uchováva v trezore vedľa počítačovej miestnosti. Počas uplynulých dvoch rokov bola pridaná ochrana prostredníctvom firewallu a hesla. Minulý rok boli z kancelárie ukradnuté dva počítače. Prístup do kancelárií je teraz zabezpečený lepšie, počítače sú pripevnené k stolom a server je zamknutý v osobitnej a špeciálne klimatizovanej kancelárii.

Predaj cez internet riadi Jawad. Spoločnosť má dohodu s bankou, že pred schválením vybavenia objednávky sa uskutoční spracovanie kreditnej karty. Za každú spracovanú objednávku platia banke 7 % z hodnoty objednávky. Aplikácia na predaj prostredníctvom internetu poskytuje podrobné informácie o každom predaji vrátane mena a adresy zákazníka a objednaných položkách. Internetové transakcie sa každý deň stiahnu z internetovej stránky a pripraví sa objednávky, ktoré sa zašlú na oddelenie výroby.

Ludské zdroje a mzdy

Všetky rozhodnutia o prijatí do zamestnania robia Dameer a Suraj. Podobne ako jeho otec je Suraj odhodlaný prijímať kompetentných ľudí a očakáva od svojich zamestnancov lojalitu.

Zamestnanci sú vyplácaní v hotovosti na začiatku každého týždňa. Jedna z Jawadových zamestnankyň, Karla Winston, je zodpovedná za výplaty. Má zoznam zamestnancov a vypočítava výplatu a odvody na základe zhrnutí z pracovných listov, ktoré jej predkladá Dameer. Suraj skontroluje výplatné pásky každý pondelok ráno predtým, ako dá pokyn Karle, aby odovzdala obálky zamestnancom. Všetci zamestnanci pri preberaní obálky podpíšu zúčtovaciu a mzdovú listinu. Spoločnosť nevedie formálne záznamy o zamestnancoch.

Zásobovanie a výroba

Dameer zodpovedá za zásobovanie a výrobu. Pretože systém zásob nie je veľmi sofistikovaný, zvyčajne sa objednáva niektorých položiek viac, čo často vedie k tomu, že zásoby ostávajú na sklade dlhý čas. Považuje sa to za lepšie riešenie ako objednanie príliš malého množstva zásob, čo by viedlo k prestojom vo výrobe.

• Poznámky k zásobovaniu

- Pred schválením nákupu v hodnote nad 5 000 € musia byť predložené najmenej dve cenové ponuky. Výnimkou je drevo dodávané miestnou pílou, s ktorou si spoločnosť Dephta dohodla päťročnú výhradnú zmluvu o dodávke.
- Spoločnosť vyhotovuje objednávky na nákupy všetkých zásob alebo nákupy dlhodobého majetku v hodnote nad 1 000 €.
- Dameer schvaľuje všetkých nových dodávateľov a poskytuje podrobné informácie Jawadovi. Jawad potom zaradí dodávateľov do systému a zadá podrobnosti o prijatých faktúrach.

Účtovníctvo a financie

Jawad študoval účtovníctvo na univerzite a dobre sa vyzná v účtovných a finančných záležitostiach. Keď pred dvoma rokmi nastúpil do spoločnosti Dephta, rýchlo zaviedol softvérový balík „Zdravé účtovníctvo“ od spoločnosti Onion Corp. s integrovanými modulmi pre záväzky voči dodávateľom, pohľadávky voči zákazníkom a s modulom pre dlhodobý majetok.

• Poznámky k vedeniu účtovníctva a financií

- V súčasnosti spoločnosť nepoužíva systém priebežného sledovania zásob. Inventúra zásob sa vykonáva dvakrát do roka, raz na konci roka a raz v polovici roka. To zabezpečuje, aby sa dala marža zisku z predaja presne vypočítať aspoň dvakrát do roka.
- Jawad je znechutený z nedostatočnej kontroly zásob. Navrhol Surajovi, aby sa zásoby inventarizovali aspoň štyrikrát do roka, čo by zabezpečilo sledovanie marže počas celého roka. Suraj odmietol jeho návrh, pričom sa vyjadril, že taká častá inventarizácia by príliš narušala tok práce a mohla by spôsobiť, že spoločnosť by nespĺnila termíny.
- Aj keď je spoločnosť Dephta zisková, obchodná marža nie je stabilná. Jawad nevie vysvetliť, prečo sa náklady na zásoby nesledujú podľa jednotlivých produktových radov.
- Suraja veľmi znechucuje platenie akejkoľvek dane z príjmov a zvyčajne tlačí na Jawada, aby zabezpečil, že nevýsledkové položky budú „viac ako primerané“.

Poznámka: Nasledujúci výkaz ziskov a strát a súvaha boli vypracované manažmentom. Poznámky k finančným výkazom ani výkaz peňažných tokov neboli priložené.

Príloha A

Dephta Furniture, Inc.
 Výkaz ziskov a strát
 (v menovej jednotke €)

	Za rok končiaci sa 31. decembra		
	20X2	20X1	20X0
Tržby	1 437 317 €	1 034 322 €	857 400 €
Náklady na predaný tovar	879 933	689 732	528 653
Obchodná marža	557 384	344 590	328 747
Odbytové náklady	64 657	41 351	39 450
Správna réžia	323 283	206 754	197 248
Finančné náklady	19 471	19 279	15 829
Odpisy	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Zisk pred zdanením	126 474	56 152	65 877
Daň z príjmov	31 619	14 038	16 469
Čistý zisk	94 855 €	42 114 €	49 408 €

Príloha B

Dephta Furniture, Inc.
Súvaha
 (v menovej jednotke €)

	k 31. decembru		
	20X2	20X1	20X0
AKTÍVA			
Krátkodobý majetok			
Peniaze a peňažné ekvivalenty	22 246 €	32 522 €	22 947 €
Pohľadávky z obchodného styku a iné	177 203	110 517	82 216
Zásoby	156 468	110 806	69 707
Preddavky a iný majetok	12 789	10 876	23 877
	<u>368 706</u>	<u>264 721</u>	<u>198 747</u>
Dlhodobé aktíva			
Nehnutelnosti, stroje a zariadenia	195 821	175 450	103 430
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>
VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY			
Krátkodobé záväzky			
Kontokorentný úver	123 016 €	107 549 €	55 876 €
Záväzky z obchodného styku a iné	113 641	107 188	50 549
Splatná daň z príjmov	31 618	14 038	16 470
Krátkodobé bankové úvery	10 000	10 000	10 000
	<u>278 275</u>	<u>238 775</u>	<u>132 895</u>
Dlhodobé záväzky			
Bankové úvery	70 000	80 000	90 000
Kapitál a rezervy			
Základné imanie	18 643	18 643	18 643
Nerozdelený zisk	197 609	102 753	60 639
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Základné informácie

Kumar & Co. založil v roku 1990 Rajesh (Raj) Kumar. Je to spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá má okrem Rajesha ako vlastníka a manažéra len dvoch robotníkov a pomocnú silu na vedenie účtovníctva.

Ako mladý chlapec sa Raj naučil stolárstvu od svojho otca Sanjaya. Keď Sanjay zobral mladého Raja pod svoje ochranné krídla prvýkrát, zistil, že Raj má tiež prirodzený talent pre prácu s drevom a bol naňho hrdý.

Keď Rajov otec v roku 1976 zomrel, Raj sa rozhodol investovať svoje malé úspory do otvorenia vlastného obchodu s nábytkom, ktorý nazval Kumar & Co.

Podnikateľský návrh

Rajov podnik sa zo začiatku zameriaval na výrobu malého dreveného nábytku pre domácnosť. Čoskoro po začatí podnikania ho však oslovil jeho bratranec Suraj (z firmy Dephta Furniture) s podnikateľským návrhom. Suraj požiadal Raja, aby venoval väčšinu svojho času a pozornosti výrobe vyrezávaných tyčí a nôh pre nábytok, ktorý vyrábala továreň spoločnosti Dephta. Cena, ktorú bola Dephta ochotná platiť za jeho produkty, mu umožňovala získať vyššiu ziskovú maržu, než akú by mohol dosiahnuť z inej svojej remeselnej práce. Raj súhlasil.

Aby spoločnosť Dephta posilnila Rajovo sústredenie sa na plnenie dodávok pre ňu, kúpila 15 % podiel v spoločnosti Kumar. Vďaka tomu mohol Kumar kúpiť nové sústruhy a nástroje na zvýšenie účinnosti výroby.

Trendy v odvetví

Nábytkársky priemysel čelí v súčasnosti ekonomickým výzvam. Kumar & Co. prešla obdobím zdravého a stabilného rastu, ale ak sa dopyt po produktoch zo strany spoločnosti Dephta zníži, utrpia tým aj tržby spoločnosti Kumar. Raj stále prijíma objednávky na výrobu nábytku na zákazku, ale Dephta predstavuje približne 90 % jeho podnikania.

Výroba

Kumar & Co. je spoločnosť riadená vlastníkom, pričom Raj vlastní 85 % podiel. Okrem Raja firma zamestnáva na plný úväzok dvoch výrobných zamestnancov. On sám je zvyknutý pracovať dlho do noci a pracuje aj počas väčšiny víkendov, len aby dokázal splniť objednávky od spoločnosti Dephta.

V súčasnosti je však Raj len zriedka v kancelárii alebo v dielni. Urobí minimum požadované na to, aby splnil dopyt, ale už sa tak nevenuje schvaľovaniu objednávok, zásobovaniu alebo vedeniu záznamov ako kedysi. Podľa všetkého má nejaké súkromné problémy.

Na začiatku roka získal Kumar od banky nový zdroj financovania na nákup potrebných materiálov a výmenu zastaraného zariadenia. Úver bol podmienený plnením stanovených kritérií, pričom v prípade ich nedodržania môže banka požadovať vrátenie poskytnutých prostriedkov.

Raj komunikuje o objednávkach priamo s personálom spoločnosti Dephta a zapisuje ich do laptopu. Účtovník potom vystaví faktúry a zaregistruje prijaté platby. On osobne organizuje dodávky a vedie knihu objednávok/dodávok.

Raj vedie kvalitné záznamy a aktualizuje nasledujúce informácie:

- Kniha objednávok/dodávok: dátum zaznamenania objednávky, množstvo, typ, cena, stanovený dátum, spôsob dodávky, predané/doručené množstvo, dátum dodávky a spôsob úhrady;
- Kniha predaja: meno zákazníka, dátum odoslania dodávky, podrobnosti o objednávke (typ produktu, množstvo, typ dreva, špeciálne požiadavky a pod.), cena, uhradená suma; a

- Kniha nákupov: rozdelená na materiály a ostatné položky.

Každý týždeň Raj porovnáva Knihu dodávok s Knihou predaja, aby zabezpečil, že žiadna dodávka nebude meškať.

Účtovníctvo

Ruby, účtovníčka spoločnosti Kumar & Co. na čiastkový úväzok, pracuje s Rajom už viac ako 10 rokov a je veľmi skúsená. Vede účtovné záznamy a zostavuje mesačné a ročné účtovné závierky. Má však pocit, že Raj považuje jej prácu za samozrejmosť. Za uplynulé tri roky jej nezvýšil plat. Ruby má dve deti, ktoré chce poslať študovať na univerzitu, ale obáva sa, že nebude mať z čoho zaplatiť školné.

Príloha A

Kumar & Co.

Výkaz ziskov a strát – vypracovaný manažmentom

	Za rok končiaci sa 31. decembra		
	20X2	20X1	20X0
Tržby	231 540 €	263 430 €	212 818 €
Náklady na predaný tovar	118 600	122 732	100 220
Obchodná marža	<u>112 940</u>	<u>140 698</u>	<u>112 598</u>
Odbytové náklady	13 002	19 450	12 890
Správna réžia	71 532	91 318	68 101
Finančné náklady	6 480	0	0
Odpisy	11 541	6 871	5 020
	<u>102 555</u>	<u>117 639</u>	<u>86 011</u>
Zisk pred zdanením	10 385	23 059	26 587
Daň z príjmov	5 765	6 420	8 988
Čistý zisk	<u>4 620 €</u>	<u>16 639 €</u>	<u>17 599 €</u>

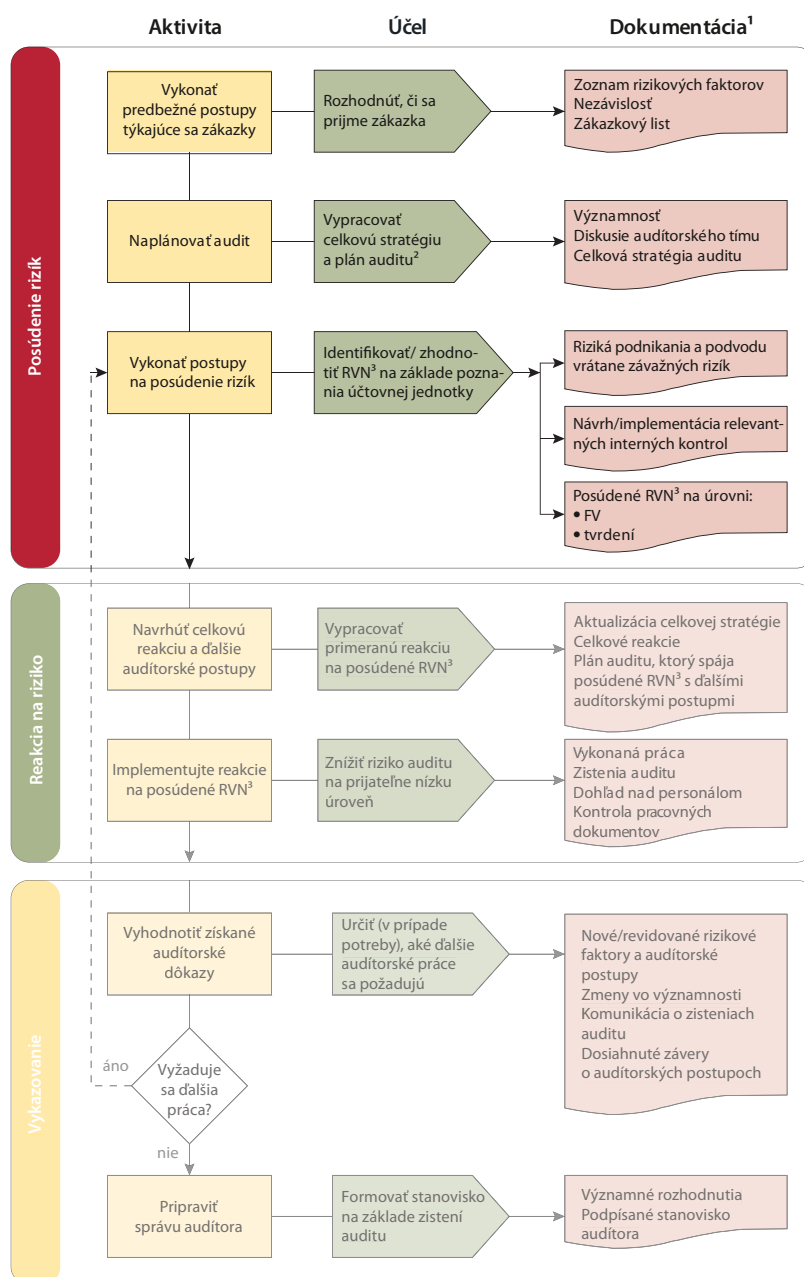
Príloha B

Kumar & Co.

Súvaha – vypracovaná manažmentom

	k 31. decembru		
	20X2	20X1	20X0
AKTÍVA			
Krátkodobý majetok			
Peniaze a peňažné ekvivalenty	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Pohľadávky z obchodného styku a iné	67 750	65 110	34 100
Zásoby	34 613	15 445	12 607
	<u>103 618</u>	<u>91 377</u>	<u>53 162</u>
Nehnutelnosti, stroje a zariadenia	54 430	22 468	20 216
	<u>158 048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>
VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY			
Krátkodobé záväzky			
Záväzky z obchodného styku a iné	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Krátkodobé bankové úvery	4 000	0	0
	<u>57 100</u>	<u>48 820</u>	<u>36 500</u>
Dlhodobé záväzky			
Bankové úvery	31 000	0	0
Kapitál a rezervy			
Základné imanie	10 580	10 580	10 580
Nerozdelený zisk	59 368	54 445	26 298
	<u>158 048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>

3 Posúdenie rizika – prehľad



Poznámky:

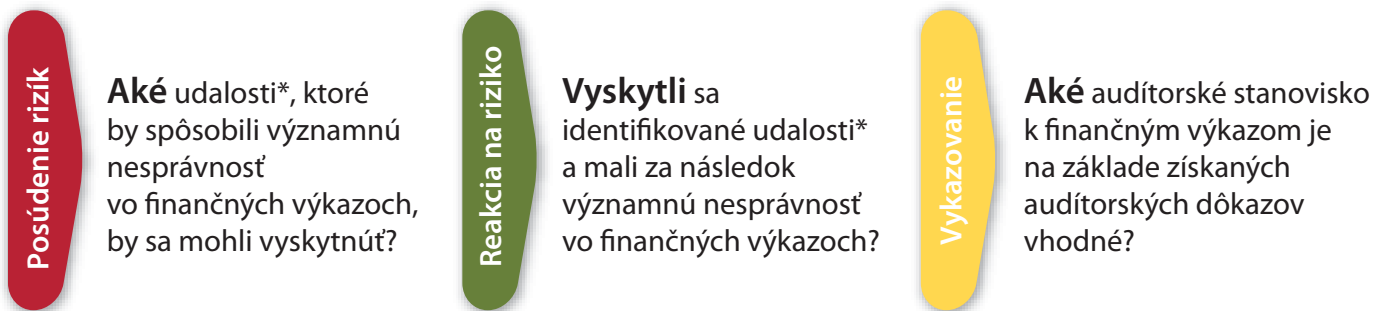
1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je nepretržitý a opakujúci sa proces počas celého auditu.
3. RVN – riziká významných nesprávností.

Na účely tejto príručky bol prístup k auditu rozdelený do troch samostatných fáz – posúdenie rizika, reakcia na riziko a vykazovanie. Schéma na predchádzajúcej strane sumarizuje hlavné činnosti vo fáze posúdenia rizík, spolu s ich účelom a výslednou dokumentáciou. Ďalšie informácie o každej z týchto aktivít sú uvedené v nasledujúcich kapitolách.

Odsek #	Cieľ štandardu ISA
315.3	Cieľom audítora je prostredníctvom pochopenia účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej internej kontroly identifikovať a posúdiť riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch spôsobené podvodom alebo chybou na úrovni finančných výkazov aj na úrovni tvrdení.

Jednoduchší spôsob opisu týchto troch prvkov je znázornený ďalej.

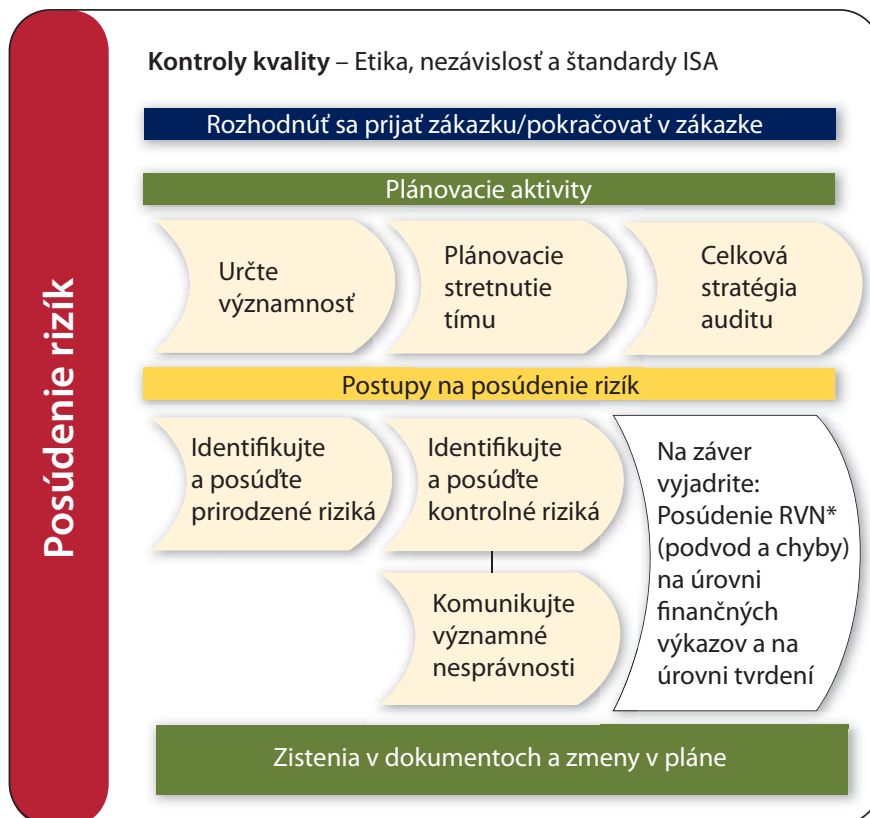
Schéma 3.0-1



* „Udalosť“ je jednoducho faktor rizika podnikania alebo rizika podvodu (pozri opis v zväzku 1, kapitola 4, schéma 4.2-2) vrátane rizikových faktorov vyplývajúcich z chýbajúcej internej kontroly, ktorá by mala redukovať príležitosti na výskyt významných nesprávností vo finančných výkazoch.

Hlavné kroky, ktoré sú súčasťou fázy posúdenia rizík pri audite, sú v nasledujúcej schéme znázornené postupne tak, ako by zvyčajne za sebou nasledovali.

Schéma 3.0-2



* RVN = Riziko významnej nesprávne

Základné koncepcie, ktorým sa venuje fáza posudzovania rizík, sú znázornené ďalej.

Základné koncepcie fázy posúdenia rizík	Zväzok a kapitola
Interná kontrola	Z1 – 5
Tvrdenia na úrovni finančných výkazov	Z1 – 6
Významnosť a riziko auditu	Z1 – 7
Postupy posúdenia rizík	Z1 – 8

4 Prijatie zákazky na audit a pokračovanie v zákazke

Obsah kapitoly

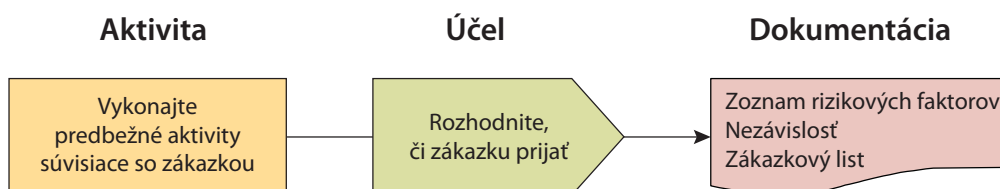
Relevantné ISA/ISQC 1

Návod na postupy potrebné na:

- identifikovanie a zhodnotenie faktorov rizika relevantných na rozhodovanie o tom, či zákazku prijať alebo odmietnuť; a
- odsúhlasenie a zdokumentovanie podmienok zákazky.

210, 220, 300
a ISQC 1

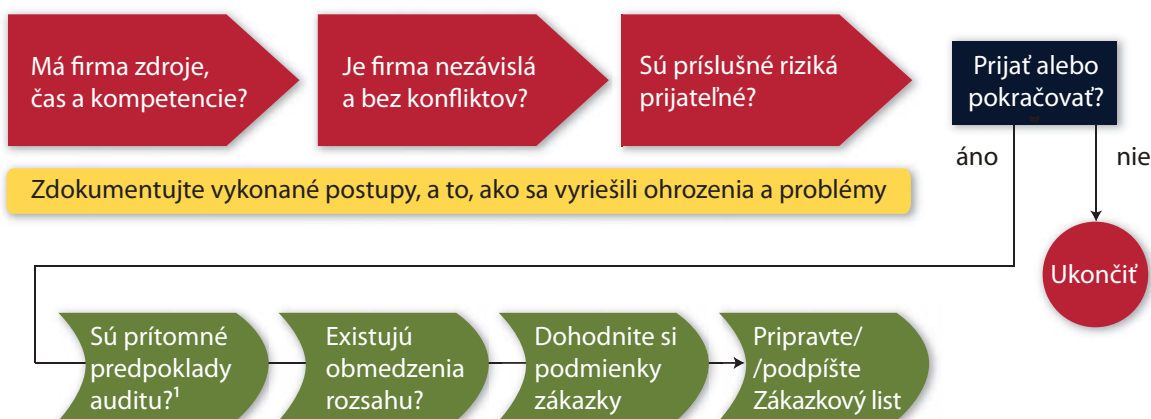
Schéma 4.0-1



Hlavné kroky procesu prijatia zákazky/pokračovania v zákazke sú uvedené v schéme:

Schéma 4.0-2

Proces prijatia zákazky/pokračovania v zákazke auditu



¹ Pre ďalšie informácie pozri zväzok 2, kapitolu 4.3.

Odsek #	Cieľ štandardu ISA
210.3	<p>Cieľom audítora je akceptovať zákazku na audit alebo pokračovať v zákazke na audit iba po dohode, na akom základe sa audit vykoná, a to tým, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zistí, či sú splnené základné predpoklady na vykonanie auditu, a (b) sa utvrdí v tom, že audítor a manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním rovnako chápu podmienky zákazky na audit.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA/ISQC 1
ISQC 1.26	<p>Firma zavedie pravidlá a postupy na akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientmi a konkrétnych zákaziek určené na to, aby jej poskytli primerané uistenie, že bude nadväzovať vzťahy a vykonávať zákazky alebo v nich pokračovať len vtedy, keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) je spôsobilá a schopná vykonať zákazku a má na to čas i zdroje (pozri odseky A18 a A23); (b) dokáže plniť relevantné etické požiadavky; a (c) zvažila bezúhonnosť klienta a nemá informácie, ktoré by ju viedli k záveru, že klient nie je bezúhonný (pozri odseky A19 – A20, A23).
ISQC 1.27	<p>Takéto pravidlá a postupy vyžadujú:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) aby si firma pred prijatím zákazky od nového klienta, pri rozhodovaní o prípadnom pokračovaní v existujúcej zákazke, ako aj pri úvahách o prijatí novej zákazky od súčasného klienta vyžiadala informácie, ktoré považuje za daných okolností za potrebné (pozri odseky A21, A23); (b) aby firma rozhodla, či je vhodné zákazku prijať, keď sa pri prijímaní zákazky od nového alebo existujúceho klienta zistí, že by mohlo dôjsť ku konfliktu záujmov; (c) aby firma zdokumentovala spôsob, ak sa zistia nejaké skutočnosti a firma sa rozhodne prijať uvedenú zákazku alebo pokračovať vo vzťahu s klientom, akým sa tieto skutočnosti vyriešili.
ISQC 1.28	<p>Firma vytvára pravidlá a postupy týkajúce sa pokračovania v zákazke a vzťahy s klientom, na základe ktorých bude riešiť situácie, keď získa informácie, pre ktoré by zákazku odmietla, keby ich mala k dispozícii skôr. Pri takýchto pravidlách a postupoch sa berie do úvahy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) profesionálna a právna zodpovednosť platná v danej situácii vrátane toho, či sa od firmy požaduje, aby informovala osobu alebo osoby, ktoré ju vymenovali, alebo aby v určitých prípadoch informovala regulačné orgány; a (b) možnosť odstúpiť od zákazky, prípadne odstúpiť od zákazky a ukončiť aj vzťah s klientom (pozri odseky A22 – A23).
210.4	<p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <p>Nevyhnutné predpoklady na vykonanie auditu (Preconditions for an audit) – skutočnosť, že manažment pri zostavovaní finančných výkazov používa prijateľný rámec finančného vykazovania a že manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním súhlasia s nevyhnutnou podmienkou, na základe ktorej sa vykonáva audit.</p>
220.12	<p>Partner zodpovedný za zákazku sa uistí, že sa dodržiavajú primerané postupy týkajúce sa akceptácie a pokračovania vzťahov s klientmi a zákaziek na audit a určí, či závery, ku ktorým sa v tejto súvislosti dospelo, sú primerané (pozri odseky A8 – A9).</p>

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA/ISQC 1
220.13	Keď partner zodpovedný za zákazku získa informáciu, pre ktorú by firma odmietla zákazku na audit, keby túto informáciu mala k dispozícii skôr, oznámi túto informáciu bezodkladne firme, aby firma a partner zodpovedný za zákazku mohli prijať potrebné opatrenia (pozri odsek A9).
300.13	Pred začiatkom prác na prvom audite audítor vykoná tieto činnosti: <ul style="list-style-type: none"> (a) vykoná postupy týkajúce sa akceptácie vzťahu s klientom a konkrétnej zákazky na audit, ktorých uskutočnenie vyžaduje ISA 220, (b) komunikuje s predchádzajúcim audítorom, ak bola zmena audítora v súlade s relevantnými etickými požiadavkami (pozri odsek A20).

4.1 Prehľad

Jedným z najdôležitejších rozhodnutí, aké môže firma prijať, je rozhodnutie, ktoré zákazky prijať alebo ktoré vzťahy s klientmi zachovať. Zlé rozhodnutie môže mať za následok nevyfakturovatelný čas, nevyplatené úhrady, dodatočný stres partnerov a zamestnancov, stratu dobrého mena a, najhoršie zo všetkého, potenciálne súdne spory.

ISQC 1 a ISA 220 vyžadujú, aby firmy vypracovali, implementovali a zdokumentovali svoje postupy kontroly kvality zamerané na pravidlá na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahov s klientmi. V ideálnom prípade by sa tieto pravidlá a postupy mali venovať úrovni rizika (tolerancii voči riziku), charakteristikám klienta (napr. nedostatočná integrita manažmentu, odvetvie s vysokou mierou rizika alebo verejne obchodovaná spoločnosť), ktoré by pre firmu neboli prijateľné.

Predtým, než sa firma rozhodne akceptovať alebo opätovne prijať zákazku, sa od audítora vyžaduje, aby:

- určil prijateľnosť navrhovaného rámca finančného vykazovania;
- zhodnotil, či je firma schopná dodržiavať relevantné etické požiadavky;
- získal súhlasné vyjadrenie manažmentu o tom, že uznáva a rozumie svojej zodpovednosti za:
 - zostavenie finančných výkazov v súlade príslušným rámcom finančného vykazovania,
 - také interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov, ktoré neobsahujú významné nesprávnosti spôsobené podvodom alebo chybou, a
 - to, že poskytne audítorovi prístup k všetkým relevantným informáciám a k akýmkoľvek dodatočným informáciám, ktoré audítor môže vyžadovať, a tiež neobmedzený prístup k tým osobám v účtovnej jednotke, u ktorých audítor určí, že je to potrebné na účel získania auditorských dôkazov; a
- vykonal postupy na akceptovanie klienta alebo pokračovanie vo vzťahu s klientom. Tieto postupy by boli podobné ako postupy na posúdenie rizík uvedené v zväzku 1, kapitole 8. Výsledky (za predpokladu, že zákazka je akceptovaná) sa neskôr môžu použiť ako časť posúdenia rizík.

Prvotné posúdenie rizík zákazky a ich posúdenie v nasledujúcich rokoch má pomôcť zabezpečiť, že firma:

- je nezávislá a že neexistujú žiadne konflikty záujmov;
- je schopná vykonať stanovenú prácu použitím požadovaných zdrojov a s potrebným časovým fondom;
- je ochotná akceptovať riziká výkonu auditu. K tomu patrí posúdenie integrity manažmentu a jeho postoj k internej kontrole, trendom v danom odvetví, dostupnosti vhodných audítorských dôkazov a iných faktorov, napr. schopnosť klienta uhradiť stanovenú odmenu; a
- si nie je vedomá žiadnych nových informácií o existujúcom klientovi, ktoré, ak by boli známe skôr, by viedli k odmietnutiu zákazky firmou.

NA ZVÁŽENIE

Môžu existovať veľmi malé účtovné jednotky, ktoré vyžadujú audit, pričom vlastník v pozícii manažéra vedie celú spoločnosť, má zopár (ak vôbec) formálne zdokumentovaných zavedených interných kontrol, a preto môže obchádzať takmer všetko. V takýchto situáciách musí audítor určiť, či absencia kontrolných aktivít alebo iných komponentov kontroly môže znemožniť získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov. V tomto prípade by mal audítor pri rozhodovaní o tom, či sa má zákazka odmietnuť, alebo sa má poskytnúť modifikované stanovisko, uplatniť svoj odborný úsudok.

Faktory na zváženie by zahŕňali:

- kontrolné prostredie účtovnej jednotky. Napríklad: Je vlastník v pozícii manažéra dôveryhodný, kompetentný a má pozitívny postoj k internej kontrole?
- Je možné zvoliť celkovú reakciu a ďalšie audítorské postupy, ktoré by vhodne reagovali na faktory posúdených rizík? Napríklad: Môžu byť pri určovaní toho, či sú všetky tržby a záväzky správne zaznamenané v účtovných záznamoch, použité substantívne postupy?

4.2 Akceptácia zákazky

Prvým krokom v procese prijatia klienta a pokračovania vo vzťahu s klientom je posúdenie schopnosti firmy realizovať zákazku, ako aj posúdenie súvisiacich rizík. V nasledujúcej schéme sú uvedené niektoré možné okruhy požadovaných informácií.

Schéma 4.2-1

Zvážte	Okruh požadovaných informácií
Požiadavky na kontrolu kvality vo firme	<p>Aké pravidlá a politiky sú zavedené na to, aby poskytli primerané uistenie, že firma prijme alebo bude pokračovať vo vzťahoch, pričom:</p> <ul style="list-style-type: none"> • je firma schopná dodržať súlad s požiadavkami ISA; a • príslušné riziká zákazky sú v rámci firmou stanovenej tolerancie voči riziku?
Aká práca sa vyžaduje?	<ul style="list-style-type: none"> • Aký je charakter a rozsah auditu? • Ktorý rámec pre účtovníctvo bude použitý? • Ako sa použije správa audítora a finančné výkazy? • Aký je termín (ak existuje) na dokončenie auditu?

Zväzky	Okruh požadovaných informácií
<p>Disponuje firma požadovanou kompetentnosťou/kvalifikáciami, zdrojmi a časom?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Má firma dostatočné personálne zdroje s potrebnou kvalifikáciou a potrebnými schopnosťami? • Má vybraný personál firmy: <ul style="list-style-type: none"> – vedomosti o relevantnom odvetví alebo tematike, – skúsenosť s relevantnými regulačnými požiadavkami alebo požiadavkami týkajúcimi sa predkladania správ, alebo – schopnosť efektívne nadobudnúť potrebné zručnosti a vedomosti? • Sú v prípade potreby k dispozícii experti? • Sú v prípade potreby k dispozícii kvalifikované osoby, ktoré vykonajú previerku kontroly kvality zákazky? • Sú firma a dostupný personál (z hľadiska potreby rozdeliť čas aj pre iných klientov) schopní dokončiť zákazku v rámci termínu na predloženie správ?
<p>Je firma nezávislá?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sú firma a tím pracujúci na zákazke schopní dodržiavať požiadavky týkajúce sa etiky a nezávislosti? • Ak boli identifikované konflikty záujmov, nedostatok nezávislosti alebo iné hrozby: <ul style="list-style-type: none"> – bolo prijaté vhodné opatrenie na to, aby sa tieto hrozby eliminovali, alebo aby sa použitím bezpečnostných opatrení znížili na prijateľnú úroveň, alebo – boli prijaté kroky na odstúpenie od zákazky? • Ak je auditovaná účtovná jednotka komponentom väčšej skupiny, môže tím pracujúci na zákazke skupiny požadovať, aby sa vykonala určitá práca na finančných informáciách komponentu. V takých prípadoch by sa tím pracujúci na zákazke skupiny najskôr oboznámil: <ul style="list-style-type: none"> – s tým, či audítor komponentu rozumie etickým požiadavkám (vrátane nezávislosti), ktoré sú relevantné pre audit skupiny, a či ich bude aj dodržiavať, – s odbornou spôsobilosťou audítora daného komponentu, – s tým, či bude tím pracujúci na zákazke skupiny schopný začleniť sa do práce audítora komponentu v rozsahu potrebnom na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov, a – s tým, či audítor komponentu pracuje v regulačnom prostredí, ktoré aktívne dohliada na audítorov.

Zvážte	Okruh požadovaných informácií
Sú príslušné riziká prijateľné?	<ul style="list-style-type: none"> • Komunikovala firma pri nových zákazkách (ako to vyžaduje štandard ISA 300.13) s predchádzajúcim audítorom, aby sa určilo, či existovali nejaké dôvody na to, aby zákazka nebola prijatá? • Vykonala firma prieskum na internete a diskutovala s personálom firmy alebo s tretími stranami (napr. bankármi), aby identifikovala nejaké dôvody, pre ktoré by nemala akceptovať zákazku? • Aké sú hodnoty účtovnej jednotky („tón zhora“) a jej ciele do budúcnosti? • Do akej miery je spôsobilý vyšší manažment a zamestnanci? • Existujú zložité alebo časovo náročné záležitosti, ktorým sa treba venovať (účtovné pravidlá, odhady, súlad s legislatívou a pod.)? • Aké zmeny, ktoré by mohli mať vplyv na zákazku, nastali v tomto období (trendy a iniciatívy v podnikaní, personálne zmeny, finančné vykazovanie, systémy IT, nákup/predaj majetku, predpisy a pod.)? • Existuje vysoká úroveň verejnej kontroly a záujem médií? • Je účtovná jednotka v dobrom finančnom stave a je schopná zaplatiť firme za poskytnuté odborné služby? • Poskytne účtovná jednotka firme pomoc pri získavaní informácií, príprave rozvrhov, analýze zostatkov, poskytovaní súborov s dátami a pod.?
Môžeme klientovi veriť?	<ul style="list-style-type: none"> • Existujú určité obmedzenia čo sa týka rozsahu, napr. nereálne termíny alebo nemožnosť získať požadované audítorské dôkazy? • Existuje nejaký dôvod (alebo nedávna udalosť), ktorý vytvára pochybnosť o bezúhonnosti najvýznamnejších vlastníkov, vyššieho manažmentu a osôb poverených spravovaním účtovnej jednotky? Zvážte operácie účtovnej jednotky vrátane podnikateľských praktík, povesti firmy a minulé záznamy o etických priestupkoch či porušení regulačných pravidiel. • Existujú nejaké indície, že účtovná jednotka sa môže podieľať na praní špinavých peňazí alebo na iných kriminálnych aktivitách? • Aká je identita a podnikateľská povest' spriaznených strán? • Má manažment zlý postoj k internej kontrole a agresívny postoj k interpretácii účtovných štandardov? Berte do úvahy podnikovú kultúru, organizačnú štruktúru, toleranciu voči riziku, zložitosť transakcií a pod.

Sprievodné overovanie informácií

Na zabezpečenie toho, že informácie získané od účtovnej jednotky sú správne, zvážte, aké informácie od tretej strany sa dajú získať na potvrdenie kľúčových aspektov posúdenia rizík. Tento jednoduchý krok môže signalizovať neskoršie problémy. Medzi príklady patria informácie zo zdrojov, akými sú napr. finančné výkazy za predchádzajúce obdobie, priznania k dani z príjmov, správy o úverovej situácii a, možno (po získaní povolenia od potenciálneho klienta), diskusie s hlavnými poradcami, ako sú bankári a pod.

NA ZVÁŽENIE

Pred kontaktovaním tretích strán a získaním informácií o potenciálnom klientovi podniknite kroky, ktoré zabezpečia, že všetci partneri a zamestnanci sú oboznámení s:

- firemnými politikami na ochranu dôverných informácií uchovávaných v mene klientov; a
- požiadavkami týkajúcimi sa legislatívy na ochranu súkromia; a
- požiadavkami príslušného etického kódexu.

Keď prišlo k rozhodnutiu prijať alebo pokračovať v zákazke s klientom, ďalším krokom je:

- zistiť, či sú prítomné predpoklady pre audit; a
- potvrdiť spoločné porozumenie audítora a manažmentu (a tam, kde je to vhodné, aj osôb poverených spravovaním) z hľadiska auditu.

4.3 Nevyhnutné predpoklady na vykonanie auditu

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
210.6	<p>Aby audítor zistil, či existujú nevyhnutné predpoklady na vykonanie auditu, musí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rozhodnúť, či je rámec finančného vykazovania, ktorý sa má použiť pri zostavovaní finančných výkazov, prijateľný (pozri odseky A2 – A10), a (b) získať vyjadrenie manažmentu, že uznáva a chápe svoju zodpovednosť (pozri odseky A11 – A14, A20): <ul style="list-style-type: none"> (i) za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď je to relevantné, ich vernej prezentácie (pozri odsek A15), (ii) za takú internú kontrolu, ktorú manažment považuje za potrebnú na zostavenie finančných výkazov, ktoré nebudú obsahovať významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu, alebo chyby (pozri odseky A16 – A19), a (iii) za to, aby sa audítorovi poskytol: <ul style="list-style-type: none"> a. prístup k všetkým informáciám, o ktorých manažment vie, že sú relevantné na zostavenie finančných výkazov, napr. k záznamom, dokumentácii a iným materiálom, b. ďalšie informácie, ktoré môže audítor požadovať od manažmentu na účely auditu, a c. neobmedzený prístup k osobám v účtovnej jednotke, od ktorých audítor potrebuje získať audítorské dôkazy.

Schéma 4.3-1

Zvážte	Okruh požadovaných informácií
Existujú nevyhnutné predpoklady na vykonanie auditu?	<p>Je rámec finančného vykazovania (napr. rámec IFRS alebo národný rámec), ktorý má byť použitý pri zostavovaní finančných výkazov, prijateľný? Medzi faktory, ktoré by sa mali zväžiť, patrí:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter účtovnej jednotky (podnikateľský subjekt, verejný sektor alebo nezisková organizácia); • účel finančných výkazov (bežný účel alebo použitie pre špecifických používateľov); • charakter finančných výkazov (úplná účtovná závierka alebo samostatný finančný výkaz); a • to, či zákon alebo nariadenie určujú príslušný rámec finančného vykazovania. <p>Súhlasí a uznáva/chápe manažment svoju zodpovednosť za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania vrátane (tam, kde je to relevantné) ich vernej prezentácie; • interné kontroly, ktoré považuje za potrebné na to, aby sa mohli zostaviť také finančné výkazy, ktoré neobsahujú významnú nesprávnosť z dôvodu podvodu alebo chyby; a • to, že audítorovi poskytnú: <ul style="list-style-type: none"> – prístup k všetkým informáciám, ako sú napr. záznamy, dokumentácia a iné podklady, – ďalšie informácie požadované od manažmentu na účely auditu (napr. písomné vyhlásenia), a – neobmedzený prístup k tým osobám v rámci účtovnej jednotky, od ktorých sa majú získať potrebné auditorské dôkazy?
Existuje obmedzenie v rozsahu?	<p>Zaviedol manažment alebo osoby poverené spravovaním nejaký typ obmedzení čo sa týka rozsahu auditu? Mohli by sem patriť nereálne termíny, neakceptovanie určitých zamestnancov firmy na výkon práce, odmietnutie prístupu do určitého priestoru, ku kľúčovému personálu alebo k relevantným dokumentom. Ak by takéto obmedzenie malo za následok odmietnutie stanoviska, firma má zákazku odmietnuť, ak zákon alebo nariadenie nevyžaduje, aby v zákazke pokračovala.</p>

Ak manažment nesúhlasí a neakceptuje svoju zodpovednosť, ako uvádza už uvedený štandard ISA 210.6(b), alebo rámec finančného vykazovania nie je prijateľný, vyžaduje ISA 210.8, aby audítor odmietol zákazku, ak zákon alebo nariadenie nevyžaduje inak.

4.4 Odsúhlasenie podmienok zákazky

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
210.7	Keď manažment alebo osoby poverené spravovaním obmedzia rozsah auditorských prác z hľadiska navrhovanej zákazky na audit tak, že podľa audítora obmedzenie spôsobí odmietnutie jeho stanoviska k finančným výkazom, audítor takúto zákazku v limitovanom rozsahu neakceptuje ako zákazku na audit, okrem prípadov, keď to vyžadujú zákon alebo predpis.
210.9	Audítor sa musí dohodnúť na podmienkach zákazky na audit s manažmentom alebo, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním (pozri odsek A21).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
210.10	<p>Podľa odseku 11 sa dohodnuté podmienky zákazky na audit zaznamenávajú v zákazkovom liste alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody a majú zahŕňať (pozri odseky A22 – A25):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) cieľ a rozsah pôsobnosti auditu finančných výkazov, (b) zodpovednosť audítora, (c) zodpovednosť manažmentu, (d) identifikáciu rámca finančného vykazovania platného na zostavenie finančných výkazov, a (e) zmienku o očakávanej forme a obsahu všetkých správ, ktoré má audítor vydať, a vyhlásenie, že za istých okolností sa správa môže líšiť od očakávanej formy a obsahu.
210.11	<p>Ak podmienky zákazky na audit podľa odseku 10 dostatočne podrobne predpisuje zákon alebo predpis, audítor ich nemusí uvádzať v písomnej dohode, treba však uviesť, že takýto zákon alebo predpis platí a manažment uznáva a chápe svoju zodpovednosť podľa odseku 6 písm. b) (pozri odseky A22, A26 – A27).</p>
210.12	<p>Keď zákon alebo predpis manažmentu predpisujú podobnú zodpovednosť, ako je zodpovednosť uvedená v odseku 6 písm. b), audítor môže rozhodnúť, že zákon alebo predpis zahŕňajú zodpovednosť, ktorá má podľa úsudku audítora ekvivalentný účinok ako zodpovednosť uvedená v danom odseku. Na opísanie ekvivalentnej zodpovednosti môže audítor v písomnej dohode použiť znenie zákona alebo predpisu. Zodpovednosť, ktorú zákon alebo predpis nepredpisujú takým spôsobom, že má ekvivalentný účinok, treba v písomnej dohode opísať tak, ako je uvedené v odseku 6 písm. b) (pozri odsek A26).</p>
210.13	<p>Pri opakujúcich sa auditoch audítor posudzuje, či si okolnosti nevyžadujú úpravu podmienok zákazky na audit a či účtovnej jednotke netreba pripomenúť existujúce podmienky zákazky na audit (pozri odsek A28).</p>
210.14	<p>Audítor nesmie súhlasiť so zmenou podmienok zákazky na audit, ak nie je primerane odôvodnená (pozri odseky A29 – A31).</p>
210.15	<p>Keď audítora pred dokončením zákazky na audit požiadajú, aby zákazku na audit zmenil na zákazku, ktorá poskytuje nižší stupeň uistenia, audítor rozhodne, či je takáto zmena primerane odôvodnená (pozri odseky A32 – A33).</p>
210.16	<p>Pri zmene podmienok zákazky na audit sa audítor a manažment dohodnú na nových podmienkach zákazky a uvedú ich v zákazkovom liste alebo v inej vhodnej forme písomnej dohody.</p>
210.17	<p>Keď audítor nemôže súhlasiť so zmenou podmienok zákazky na audit a manažment mu nedovolí pokračovať v pôvodnej zákazke na audit, audítor musí:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) odstúpiť od zákazky na audit, keď to povoľuje platný zákon alebo nariadenie, a (b) zistiť, či mu zo zmluvy alebo inak vyplýva povinnosť informovať o situácii iné osoby, napr. osoby poverené spravovaním, vlastníkov alebo regulačné orgány.

Poznámka: Odseky 18 – 22 štandardu ISA 210 obsahujú niektoré dodatočné úvahy o procese akceptácie zákazky v prípadoch, kde sú štandardy pre finančné vykazovanie doplnené zákonom alebo nariadeniami a kde je rámec finančného vykazovania predpísaný zákonom alebo nariadením.

Na zabezpečenie toho, že manažment a audítor sú jasne oboznámení s podmienkami zákazky, sa vypracuje zákazkový list (alebo iná vhodná forma písomnej dohody), ktorý bude odsúhlasený s príslušným zástupcom vyššieho manažmen-

tu. Aby sa predišlo potenciálnemu nedorozumeniu, bude zákazkový list dokončený a podpísaný pred začatím práce na zákazke.

I v krajinách, kde sú cieľ, rozsah auditu a záväzky stanovené zákonom, môže byť zákazkový list naďalej užitočný na to, aby informoval klientov o ich špecifických úlohách a zodpovednosti.

Príklad zákazkového listu, ktorý vychádza z príkladu obsiahnutého v štandarde ISA 210, je uvedený v nasledujúcom materiáli prípadovej štúdie.

Zákazkový list by sa venoval záležitostiam uvedeným ďalej.

Schéma 4.4-1

Podmienky	Opis
Cieľ, účtovný rámec, rozsah a forma správy audítora z auditu finančných výkazov	<ul style="list-style-type: none"> • Účtovný rámec, ktorý sa má použiť. • Cieľ auditu finančných výkazov a očakávaná forma správy audítora. Takisto okolnosti, v ktorých sa správa môže líšiť od očakávanej formy a obsahu. • Rozsah auditu vrátane odkazu na príslušnú legislatívu, predpisy, štandardy ISA a etické a iné vyhlásenia profesijných organizácií, ktoré audítor dodržiava. • Ostatné subjekty, pre ktoré sa vyžaduje vypracovanie správy (napr. regulačný orgán).
Zodpovednosť audítora	<ul style="list-style-type: none"> • Vykonať audit v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi (ISA). • Uznať, že vzhľadom na prirodzené obmedzenia auditu a obmedzenia internej kontroly existuje nutné riziko, že niektoré významné nesprávne nemusia byť zistené, i keď audit bude dobre naplánovaný a vykonaný v súlade so štandardmi ISA.
Zodpovednosť manažmentu	<ul style="list-style-type: none"> • Zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania a vytvorenie a zavedenie internej kontroly, ktorú manažment považuje za potrebnú na to, aby sa mohli zostaviť také finančné výkazy, ktoré neobsahujú významnú nesprávne spôsobenú podvodom alebo chybou. • Akceptovať podmienky zákazky, ako sú uvedené v zákazkovom liste. • Poskytnúť neobmedzený prístup k záznamom, dokumentácii a ostatným požadovaným informáciám v spojitosti s auditom. • Poskytnúť neobmedzený prístup k osobám v rámci účtovnej jednotky. • Potvrdiť očakávania audítora týkajúce sa dodávania písomných potvrdení manažmentu o informáciách poskytnutých v súvislosti s auditom. • Súhlas manažmentu informovať audítora o skutočnostiach, ktoré môžu ovplyvniť finančné výkazy a o ktorých sa manažment môže dozvedieť počas obdobia medzi dátumom správy audítora a dátumom vydania finančných výkazov.

Ostatné záležitosti, ktoré môžu byť uvedené v zákazkovom liste, sú uvedené ďalej.

Schéma 4.4-2

Podmienky	Opis
Akým spôsobom bude vykonaný audit, ako budú riešené možné spory, povinnosti a dohody o odmene	<p>Venujte sa záležitostiam týkajúcim sa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • plánovania a výkonu auditu vrátane zloženia auditorského tímu a podrobností o tom, ktoré (prípadné) pripravené finančné výkazy alebo inú pracovnú dokumentáciu má vypracovať klient, spolu s dátumami, kedy ich audítor bude vyžadovať; • účasti iných audítorov a expertov; • účasti predchádzajúceho audítora v prípade otázok súvisiacich so začiatočnými stavmi; a • ostatných záležitostí: <ul style="list-style-type: none"> – všetky obmedzenia zodpovednosti audítora tam, kde takáto možnosť existuje, – spôsob určenia odmeny a všetky záležitosti týkajúce sa jej fakturovania, – všetky záväzky firmy poskytnúť pracovnú auditorskú dokumentáciu iným stranám, a – odkaz na ďalšie dohody medzi audítorom a klientom alebo iné listy alebo správy, ktoré má audítor vydať klientovi. <p>Zákazník vyjadří akceptáciu podmienok zákazky potvrdením prijatia zákazkového listu.</p>

Aktualizácia zákazkového listu

Ak sa nevyskytli žiadne zmeny, od audítora sa vyžaduje, aby zhodnotil, či je potrebné pripomenúť účtovnej jednotke existujúce podmienky zákazky na audit. Podmienky zákazky môžu byť znovu potvrdené pri opätovnom vymenovaní audítora, bez potreby získavania nového zákazkového listu každý rok.

Vyžaduje sa, aby sa zákazkový list revidoval v prípade zmeny okolností. Medzi skutočnosti, ktoré môžu predstavovať zmenu okolností, patria:

- všetky revidované alebo špeciálne podmienky zákazky;
- nedávna zmena vo vyššom manažmente;
- významná zmena vo vlastníctve;
- významná zmena charakteru alebo rozsahu podnikania účtovnej jednotky;
- zmena právnych alebo regulačných požiadaviek;
- zmena prijatého rámca finančného vykazovania na zostavenie finančných výkazov;
- zmena iných požiadaviek na vykazovanie; a
- nejaká indícia, že manažment nerozumie cieľu a rozsahu auditu.

Zmena podmienok zákazky na audit

Ak manažment požaduje zmenu podmienok auditu, má audítor preveriť, či existuje primerané zdôvodnenie tejto žiadosti, ako aj možné vplyvy na rozsah zákazky na audit. Primeraným odôvodnením môže byť zmena podmienok u klienta alebo nepochopenie charakteru pôvodne požadovanej služby.

Zmena sa nepovažuje za odôvodnenú, ak by jej motívom boli otázky, ktoré sa objavili počas auditu. Môžu sem patriť audítorské informácie, ktoré nepodporujú vyhlásenia manažmentu, neschopnosť získať určité audítorské informácie (ktoré by efektívne obmedzili rozsah auditu) alebo dôkazy, ktoré sú inak neuspokojivé. Príkladom môže byť situácia, keď audítor nemôže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa zostatku zásob a účtovná jednotka žiada, aby zákazka auditu bola zmenená na zákazku na previerku, aby sa zabránilo podmienenému stanovisku alebo odmietnutiu stanoviska.

Ak je zmena podmienok odôvodnená, dohodne sa revidovaný zákazkový list alebo iná vhodná forma písomnej dohody. Ak však audítor nemôže s navrhovanou zmenou podmienok súhlasiť a manažment mu nepovolí pokračovať v pôvodnej zákazke na audit, od audítora sa vyžaduje:

- odstúpiť od zákazky auditu, ak je to možné v rámci príslušných zákonov a predpisov; a
- určiť, či existuje nejaký záväzok, či už zmluvný, alebo iný, oznámiť súvisiace okolnosti ďalším stranám, ako sú napr. osoby poverené spravovaním, vlastníci alebo regulačné orgány.

4.5 Prípadová štúdia – akceptácia klienta a pokračovanie vo vzťahu s klientom

Podrobnejšie informácie k prípadovým štúdiám nájdete v zväzku 2, kapitole 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Poznámka: Vo všeobecnosti platí, že pre dokumentovanie audítorských dôkazov pre spoločnosť Dephta Furniture sa používa viac štruktúrovaný prístup (ako napríklad kontrolné zoznamy atď.) a pre spoločnosť Kumar menej štruktúrovaný prístup (využitie záznamov atď.). Slúži to jednoducho na objasnenie alternatívnych spôsobov dokumentácie. Nebráni to používaniu záznamov pri audite spoločnosti Dephta alebo používaniu kontrolných zoznamov pri audite spoločnosti Kumar. Voľba, ako zdokumentovať dodržiavanie štandardov ISA, je vecou odborného úsudku, ktorá by mala byť, v ideálnom prípade, prediskutovaná počas plánovania auditu.

Za predpokladu, že ide o pokračujúcu zákazku na audit, mal by partner alebo senior manažér v audítorskej firme požiadať o informácie potrebné na to, aby mohol identifikovať a posúdiť prípadné revidované rizikové faktory relevantné na rozhodovanie, či pokračovať v zákazke na audit. Vyžiadanie by sa týkalo nasledujúcich informácií:

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Prijatie zákazky na audit a pokračovanie vo vzťahu s klientom

Mohol by byť použitý napríklad nasledujúci typ dotazníka.

<ul style="list-style-type: none"> Boli splnené nevyhnutné predpoklady na vykonanie auditu? 	<p>Manažment spoločnosti Dephta zostaví finančné výkazy použitím rámca IFRS.</p> <p>Bol podpísaný zákazkový list a manažment vzal na vedomie svoju zodpovednosť za:</p> <ul style="list-style-type: none"> sprístupnenie všetkých požadovaných informácií, umožnenie neobmedzeného prístupu k zamestnancom, vypracovanie a implementáciu tých interných kontrol, ktoré manažment považuje za nevyhnutné, aby sa mohli zostaviť také finančné výkazy, ktoré neobsahujú významnú nesprávnosť spôsobenú či už podvodom, alebo chybou.
<ul style="list-style-type: none"> Postupovalo sa podľa požiadaviek firemného manuálu, ktorý sa týka akceptácie/pokračovania vo vzťahu? 	<p>Áno. Pozri pravidlá XX a YY nášho manuálu na kontrolu kvality.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Nastali nejaké zmeny podmienok alebo požiadaviek zákazky na audit? 	<p>Nie.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Existujú nejaké otázky nezávislosti alebo konflikt záujmov? Zvážte: rodinné/osobné vzťahy s kľúčovými osobami klienta, neaudítorské služby, ako napr. účtovníctvo, finančné záujmy a iné obchodné vzťahy. 	<p>Bola zaznamenaná len jedna udalosť, keď jeden z našich zamestnancov nakúpil vo väčšom rozsahu spálňový nábytok od Dephty; zaplatil katalógovú cenu. Táto udalosť sa nepovažuje za ohrozenie našej nezávislosti.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Existujú okolnosti, ktoré by mohli viesť k pochybnostiam o bezúhonnosti vlastníkov klienta? Berte do úvahy rozsudky, konania/sankcie regulátora, podozrenie alebo potvrdenie ilegálneho konania alebo podvodu, policajné vyšetrovanie a akúkoľvek negatívnu publicitu. 	<p>Nie. Ale Parvin (dcéra poradcu klienta pre otázky podnikania) sa týkala istá negatívna publicita v júli. Pôsobila ako poradca pri predaji pozemkov, pri ktorom boli štátni úradníci obvinení z prijímania úplatkov od developerov. Túto záležitosť sme zaznamenali v našom zozname rizikových faktorov auditu.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Existujú oblasti, kde sú potrebné špecializované znalosti? 	<p>Využijeme Davida (ktorý má znalosti v oblasti IT) na overenie kontroly predaja cez internet.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Má firma kapacity z hľadiska času, kompetencií a zdrojov, aby mohla realizovať zákazku v súlade s odbornými a firemnými štandardmi? 	<p>Áno. Pozrite si naplánovaný rozpočet.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Existujú nejaké záležitosti identifikované v predchádzajúcich auditoch a iných zákazkách pre túto účtovnú jednotku, ktoré sa musia riešiť? 	<p>Potreba preverenia všeobecných IT kontrol z hľadiska rozhodnutia akceptovať tržby z predaja cez internet.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Existujú nejaké nové okolnosti, ktoré zvyšujú riziko našej zákazky? 	<p>Nie. Manažment má k interným kontrolám pozitívny postoj.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Dokáže klient naďalej platiť požadovaný honorár? 	<p>Áno.</p>

Záver

Všeobecné zhodnotenie rizika zákazky = nízke.

Mali by sme pokračovať vo vzťahu s týmto klientom.

Sang Jun Lee

Podmienky zákazky sú obsiahnuté v liste, ktorý je ako príklad uvedený ďalej.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. októbra 20X2

Pán Suraj Dephta, generálny riaditeľ
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Vážený pán Dephta,

požiadali ste nás, aby sme vykonali audit finančných výkazov spoločnosti Dephta Furniture, Inc., ktorý obsahuje súvahu k 31. decembru 20X2, výkaz ziskov a strát, výkaz o zmenách vo vlastnom imaní a výkaz peňažných tokov za rok končiaci sa k tomuto dátumu, súhrn dôležitých účtovných pravidiel a iný vysvetľujúci komentár. Sme radi, že prostredníctvom tohto listu môžeme potvrdiť, že sme túto zákazku na audit prijali a rozumieme jej. Naš audit bude vykonaný s cieľom vyjadriť naše stanovisko k finančným výkazom.

Naša zodpovednosť

Audit vykonáme v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi. Tieto štandardy od nás vyžadujú dodržiavanie etických požiadaviek a naplánovanie a vykonanie auditu tak, aby sme sa primerane uistili, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti. Audit zahŕňa výkon postupov na získanie dôkazov o sumách a zverejnených informáciách vo finančných výkazoch. Zvolené postupy závisia od odborného úsudku audítora vrátane posúdenia rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch, spôsobených chybou alebo podvodom. Audit ďalej zahŕňa zhodnotenie vhodnosti prijatých účtovných postupov a primeranosti dôležitých odhadov, ktoré urobil manažment, ako aj zhodnotenie prezentácie finančných výkazov ako celku.

V dôsledku prirodzených obmedzení auditu spolu s prirodzenými obmedzeniami systému internej kontroly existuje nevyhnutné riziko, že niektoré významné nesprávnosti môžu ostať neodhalené, a to aj napriek riadne naplánovanému a vykonanému auditu v súlade so štandardmi ISA.

V rámci nášho posúdenia rizík sa zaoberáme internou kontrolou relevantnou na zostavenie finančných výkazov účtovnej jednotky na to, aby sa dali zvoliť audítorské postupy, ktoré sú primerané okolnostiam, ale nie na to, aby sme vyjadrili stanovisko k fungovaniu tejto internej kontroly účtovnej jednotky. Budeme však s Vami písomne komunikovať o významných nedostatkoch internej kontroly relevantnej pre audit finančných výkazov, ktoré boli odhalené počas auditu.

S výnimkou nepredvídateľných problémov bude mať naša správa v podstate túto formu:

[Forma a obsah audítorskej správy sa tu neuviedla]

Forma a obsah našej správy môžu byť upravené tak, aby zodpovedali našim audítorským zisteniam.

Zodpovednosť manažmentu

Audit vykonáme na základe toho, že manažment a osoby poverené spravovaním uznávajú a rozumejú, že majú zodpovednosť:

- (a) za zostavenie a vernú prezentáciu finančných výkazov v súlade s medzinárodnými štandardmi pre finančné vykazovanie;
- (b) za takú internú kontrolu, ktorú manažment považuje za potrebnú na to, aby mohol zostaviť finančné výkazy, ktoré neobsahujú významné nesprávne spôsobené či už chyby, alebo podvodom; a
- (c) za to, aby nám poskytli:
 - (i) prístup k všetkým informáciám, o ktorých vedia, že sú relevantné na zostavovanie finančných výkazov, ako sú záznamy, dokumentácia a iné podklady;
 - (ii) dodatočné informácie, ktoré môžeme od nich požadovať na účely auditu; a
 - (iii) neobmedzený prístup k tým osobám v rámci spoločnosti, v prípade ktorých to budeme považovať za potrebné z hľadiska získania dôkazov.

V rámci procesu auditu budeme požadovať od manažmentu a v prípade potreby aj od osôb poverených spravovaním písomné potvrdenie týkajúce sa vyhlásení pripravených pre nás v súvislosti s auditom.

Počas auditu očakávame plnú súčinnosť vašich zamestnancov.

Odmena

Naša odmena, ktorá sa bude fakturovať priebežne podľa vykonanej práce, zohľadňuje čas vynaložený osobami pridelenými na zákazku plus vedľajšie náklady. Individuálne hodinové sadzby sa líšia v závislosti od stupňa zodpovednosti a požadovaných skúseností a kvalifikácie.

Tento list bude platný aj v budúcich rokoch, ak nepríde k ukončeniu jeho platnosti, zmene alebo nahradeniu.

Prosíme Vás, aby ste priloženú kópiu tohto listu podpísali a vrátili nám ako dôkaz súhlasu a akceptovania zmluvnej úpravy nami vykonávaného auditu finančných výkazov.

S úctou

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP
v mene spoločnosti Dephta Furniture, Inc.

Suraj Dephta
generálny riaditeľ
1. novembra 20X2

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Akceptácia klienta a pokračovanie vo vzťahu s klientom

Za predpokladu, že ide o pokračujúcu zákazku na audit, požiadavky na identifikáciu a zhodnotenie všetkých nových alebo revidovaných rizikových faktorov sa môžu zaznamenať ďalej uvedeným spôsobom.

Záznam o pokračovaní vo vzťahu s klientom – Kumar & Co.

15. október 20X2

S klientom Rajom Kumarom sme hovorili 15. septembra 20X2, aby sme rozhodli, či máme túto zákazku akceptovať.

Otázky, ktoré sa objavili:

- Raj požaduje audítorské stanovisko k finančným výkazom podľa IFRS spoločnosti Kumar & Co.
- Zvážili sme všetky ohrozenia našej nezávislosti (tak ako sú uvedené v časti 290 Kódexu IESBA) a žiadne sme neidentifikovali.
- Nenastali nové skutočnosti, ktoré by mohli spochybňovať bezúhonnosť majiteľa.
- Podnikateľská činnosť je podobná činnosti v minulosti, i keď neúčast' Raja na každodennej prevádzke vytvára viac príležitostí na spáchanie podvodu. Na tento rok by sme mali zvážiť rozšírenie našich substantívnych postupov, aby sme sa mohli venovať potenciálnym rizikám existencie podvodu.
- Nie je potrebné využívať iných expertov, audit môžu vykonávať tí istí ľudia ako v minulosti.

Dve skutočnosti, ktoré si v tomto období môžu zasluhovať pozornosť:

- V spoločnosti poklesol dopyt po výrobkoch zo strany najvýznamnejšieho klienta, spoločnosti Dephta.
- Raj sa viac sústreďuje na svoje osobné rodinné záležitosti. Počas nášho auditu by sme mali zabezpečiť, aby sa aktualizovali knihy a záznamy a aby sa nevyskytli žiadne neodhalené chyby. To by tiež mohlo viesť k riziku existencie podvodu.

Celkové posúdenie rizika zákazky = mierne

Pre toto účtovné obdobie túto zákazku akceptujeme.

Sang Jun Lee

Podmienky zákazky by sa uviedli v liste, ktorý by bol veľmi podobný listu uvedenému v prípadovej štúdii A – Dephta Furniture, Inc.

5 Celková stratégia auditu

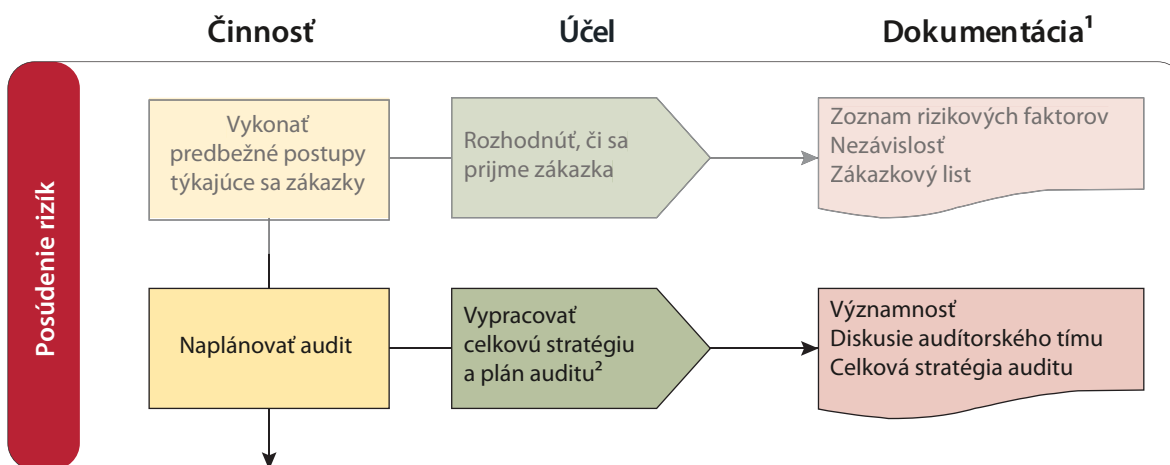
Obsah kapitoly

Kroky, ktoré sú súčasťou vypracovania celkového plánu a stratégie auditu.

Relevantné štandardy ISA

300

Schéma 5.0-1



Poznámky:

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

Odsek # Ciele štandardov ISA

300.4 Cieľom audítora je naplánovať audit tak, aby bol vykonávaný účinne.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
200.15	Audítor musí audit naplánovať a vykonať s profesionálne skeptickým postojom, ktorý pripúšťa, že môžu existovať okolnosti spôsobujúce významnú nesprávnosť finančných výkazov.
300.5	Partner zodpovedný za zákazku a ostatní kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke by mali byť zapojení do plánovania auditu vrátane plánovania a účasti na diskusii medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke (pozri odsek A4).
300.7	Audítor určí celkovú stratégiu auditu, ktorá vymedzí vecný rozsah, časové rozvrhnutie a riadenie auditu a ktorá slúži ako základ na vypracovanie plánu auditu.
300.8	Pri určovaní celkovej stratégie auditu audítor: <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikuje charakteristiky zákazky, ktoré vymedzujú jej vecný rozsah, (b) zistí ciele vykazovania zákazky, aby mohol naplánovať časové rozvrhnutie auditu a charakter vyžadovanej komunikácie, (c) zväží faktory, ktoré sú podľa jeho profesionálneho úsudku významné na riadenie činnosti tímu pracujúceho na zákazke, (d) zohľadní výsledky predbežných činností na zákazke, prípadne zväží relevantnosť poznatkov, ktoré partner zodpovedný za zákazku získal pri vykonávaní iných zákaziek pre danú účtovnú jednotku, (e) zistí charakter, časové rozvrhnutie a rozsah zdrojov potrebných na vykonanie zákazky (pozri odseky A8 – A11).
300.9	Audítor vypracuje plán auditu, ktorý obsahuje opis: <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 bola zákazka v súlade s ISA (pozri odsek A12).
300.10	Audítor je povinný počas auditu podľa potreby aktualizovať a zmeniť celkovú stratégiu auditu a plán auditu (pozri odsek A13).
300.11	Audítor naplánuje charakter, časové rozvrhnutie a rozsah riadenia a dohľadu nad členmi tímu pracujúceho na zákazke, ako aj preverenie ich práce (pozri odseky A14 – A15).

5.1 Prehľad

Plánovanie je dôležité na zabezpečenie toho, aby bola zákazka vykonaná efektívnym a účinným spôsobom a aby sa riziko auditu znížilo na prijateľne nízku úroveň.

Plánovanie auditu nie je nemennou fázou auditu. Je to nepretržitý a opakujúci sa proces, ktorý sa začína krátko po skončení predchádzajúceho auditu a pokračuje až do ukončenia súčasného auditu.

Výhody plánovania auditu sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 5.1-1

Výhody plánovania auditu	• Členovia tímu sa učia zo skúseností/vedomostí partnera a iných kľúčových zamestnancov.
	• Zákazka je náležite zorganizovaná, personálne zabezpečená a riadená.
	• Skúsenosti získané zo zákaziek z predchádzajúcich období a iných úloh sú dôkladne využité.
	• Dôležitým oblastiam auditu sa venuje náležitá pozornosť.
	• Včas sa identifikujú a riešia potenciálne problémy.
	• Včas sa preverí dokumentácia audítorského spisu.
	• Koordinuje sa práca vykonávaná inými osobami (iní audítori, experti a pod.).

Existujú dve úrovne plánovania auditu, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 5.1-2



NA ZVÁŽENIE

Často sa hovorí, že hodina venovaná plánovaniu môže ušetriť päť hodín samotnej práce. Dobře naplánovaný audit zabezpečuje, že audítorské úsilie je zamerané na oblasti s najvyšším rizikom, že nepotrebné audítorské postupy sú vynechané a že zamestnanci zúčastnení na audite vedia, čo sa od nich očakáva.

Voľba celkovej audítorskej stratégie sa začína vznikom zákazky a končí sa a následne aktualizuje na základe informácií získaných:

- z predchádzajúcej skúsenosti s účtovnou jednotkou;
- z predchádzajúcich aktivít (akceptácia klienta a pokračovanie vo vzťahu s klientom);
- z diskusie s klientom o zmenách od posledného obdobia a o súčasných výsledkoch hospodárenia;
- z iných zákaziek vykonaných pre klienta v danom období;
- z diskusií a zo stretnutí audítorského tímu;
- z ostatných externých zdrojov, ako sú články v novinách a na internete; a
- využitím novozískaných informácií, neúspešných audítorských postupov, alebo z nových okolností, ktoré sa počas auditu vyskytli a ktoré menia predošlé plánované stratégie.

Podrobný plán auditu sa začína o niečo neskôr, po tom, ako sa naplánujú konkrétne postupy na posúdenie rizík, a keď existujú dostatočné informácie o posúdených rizikách na zvolenie vhodnej audítorskej reakcie. Požiadavky na vypracovanie podrobného plánu auditu sú uvedené v zväzku 2, kapitole 16.

Čas požadovaný na vypracovanie celkovej audítorskej stratégie je rôzny a závisí od:

- veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky;
- zloženia a veľkosti audítorského tímu. Menšie audity budú vykonávať menšie audítorské tímy, čím je plánovanie, koordinácia a komunikácia jednoduchšia;
- predchádzajúcej skúsenosti s účtovnou jednotkou; a
- okolností, ktoré sa vyskytli pri výkone auditu.

NA ZVÁŽENIE

Audity malých účtovných jednotiek často vykonávajú veľmi malé audítorské tímy. Umožňuje to jednoduchšiu koordináciu a komunikáciu medzi členmi audítorského tímu a vypracovanie celkovej stratégie môže byť bez komplikácií. Dokumentácia pre menšie účtovné jednotky môže mať formu krátkeho záznamu, ktorý bude obsahovať:

- charakter a časové rozvrhnutie zákazky;
- otázky identifikované v práve dokončenom audite;
- skutočnosti, ktoré sa v bežnom účtovnom období zmenili;
- všetky potrebné revízie v celkovej stratégii auditu alebo v podrobnom pláne auditu; a
- špecifické zodpovednosti každého člena audítorského tímu.

Plánovanie pre bežné účtovné obdobie sa môže začať krátkym záznamom vypracovaným na konci predchádzajúceho auditu. Záznam však musí byť aktualizovaný tak, aby zodpovedal bežnému účtovnému obdobiu na základe diskusií s vlastníkom v pozícii manažéra a na základe výsledkov stretnutí audítorského tímu.

5.2 Vypracovanie celkovej stratégie auditu

Celková stratégia auditu je záznam kľúčových rozhodnutí, ktoré sú považované za dôležité z hľadiska riadneho plánovania auditu a komunikovania o významných záležitostiach s tímom pracujúcim na zákazke. Stratégia bude dokumentovať rozhodnutia vyplývajúce z výkonu krokov plánovania, ktoré sú uvedené v nasledujúcej tabuľke. Všimnite si, že v podrobnom pláne auditu by boli dokumentované špecifické podrobnosti posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať.

Schéma 5.2-1

Základné kroky	Opis
Začiatok	<ul style="list-style-type: none"> • Vykonajte predbežné aktivity (akceptácia klienta/pokračovanie vo vzťahoch s klientom a stanovenie podmienok zákazky). • Zozbierajte relevantné informácie o účtovnej jednotke, napr. výsledky hospodárenia za bežné obdobie, výsledky z predchádzajúcich zákaziek a významné zmeny v bežnom účtovnom období. • Zákazku zabezpečte personálne, ak je potrebné, tak vrátane osoby vykonávajúcej previerku kontroly kvality zákazky a iných expertov, ktorých práca sa bude vyžadovať. • Naplánujte stretnutia audítorského tímu (vrátane partnera zodpovedného za zákazku), aby sa prediskutovala náchylnosť finančných výkazov na významné nesprávnosti (vrátane podvodu). • Stanovte vhodné termíny (dátumy) na realizáciu každého aspektu audítorskej práce (inventúra zásob, postupy na posúdenie rizík, externé potvrdenia, návštevy na konci účtovného obdobia a stretnutia, na ktorých sa prediskutujú výsledky auditu).
Posúdenie rizík a reakcie	<ul style="list-style-type: none"> • Stanovte významnosť pre finančné výkazy ako celok a vykonávaciu významnosť. • Stanovte charakter a rozsah požadovaných postupov na posúdenie rizík a osoby, ktoré ich majú vykonať. • Po posúdení rizika na úrovni finančných výkazov zvolte vhodnú celkovú reakciu (pozri zväzok 1, kapitola 9). Zodpovedajúcim spôsobom tiež zohľadnite jeho vplyv na ďalšie audítorské postupy, ktoré sa majú vykonať. • Oboznámte osoby poverené spravovaním s prehľadom plánovaného rozsahu a termínov auditu. • Podľa potreby aktualizujte a zmeňte stratégiu a plán auditu tak, aby zodpovedali novým okolnostiam.

Keď boli riziká významnej nesprávnosti identifikované a posúdené, môže sa dokončiť celková stratégia (vrátane stanovenia termínov, personálneho zabezpečenia a dohľadu) a vypracovať podrobný plán auditu. Podrobný plán stanoví požadované ďalšie audítorské postupy na úrovni tvrdení, ktoré reagujú na identifikované a posúdené riziká.

Na začiatku práce sa môžu vyžadovať zmeny celkovej stratégie a podrobných plánov, aby sa tak reagovalo na nové okolnosti, audítorské zistenia a ostatné získané informácie. Všetky takéto zmeny sa majú dokumentovať spolu s dôvodmi v audítorskej dokumentácii, ako celková stratégia auditu alebo plán auditu.

Celková stratégia dokumentuje relevantné skutočnosti, napr. tie, ktoré sú uvedené ďalej.

Schéma 5.2-2

Dokument	Opis
Charakteristiky zákazky	<ul style="list-style-type: none"> • Rámec finančného vykazovania, ktorý sa má použiť. • Dodatočné požadované správy, napr. samostatné požiadavky týkajúce sa financií a špecifické požiadavky odvetvia (zo strany regulačných orgánov a pod.). • Prípadná potreba špecifických vedomostí alebo odbornosti, ktoré budú potrebné pri riešení zložitých, špecifických a vysoko rizikových oblastí auditu. • Dôkazy požadované od organizácie poskytujúcej služby. • Použitie dôkazov získaných v predchádzajúcich auditoch (napr. postupy na posúdenie rizík a testy kontrol). • Vplyv informačných technológií na audítorské postupy (dostupnosť informácií a použitie počítačom podporovaných audítorských techník). • Potreba zahrnúť prvok nepredvídateľnosti pri vykonávaní audítorských postupov. • Prístup k zamestnancom a údajom účtovnej jednotky.
Ciele vykazovania	<ul style="list-style-type: none"> • Časový harmonogram vykazovania. • Časový rozvrh stretnutí s manažmentom a s osobami poverenými spravovaním s cieľom prediskutovať: <ul style="list-style-type: none"> – charakter, časové rozvrhnutie a rozsah audítorskej práce. Obsahom môže byť inventúra zásob, externé potvrdenia a priebežné a iné požadované postupy, – stav audítorskej práce v priebehu zákazky, a – správu audítora a iné prostriedky komunikácie, napr. listy manažmentu. • Časový rozvrh stretnutí/komunikácie s členmi tímu pracujúcimi na zákazke a prediskutovanie: <ul style="list-style-type: none"> – rizikových faktorov účtovnej jednotky (podnikateľských rizík a rizík vzťahujúcich sa na podvod), – charakteru, načasovania a rozsahu práce, ktorá sa má vykonať, – preverenia vykonanej práce, a – ostatnej komunikácie s tretími stranami.

Dokument	Opis
Významné faktory	<ul style="list-style-type: none"> • Významnosť (celková, v jednotlivých oblastiach finančných výkazov, a vykonávací významnosť). • Predbežné posúdenie rizík na úrovni finančných výkazov ako celku a vplyv na audit. • Predbežná identifikácia: <ul style="list-style-type: none"> – podstatných a významných kategórií transakcií, účtovných zostatkov a zverejnení, a – oblastí, kde môže byť vyššie riziko významnej nesprávnosti. • Ako bude členom tímu pracujúceho na zákazke pripomenuté, aby si zachovali myseľ otvorenú otázkam a uplatňovali profesionálny skepticizmus pri zhromažďovaní a hodnotení audítorských dôkazov. • Relevantné výsledky z predchádzajúcich auditov vrátane identifikovaných nedostatkov kontroly a opatrenia prijaté manažmentom na ich riešenie. • Diskusie s pracovníkmi firmy, ktorá účtovnej jednotke poskytovala iné služby. • Dôkazy postoja manažmentu k internej kontrole a dôležitosť, ktorá sa v účtovnej jednotke všeobecne prikladá internej kontrole. • Objem transakcií, od ktorého môže závisieť, či je pre audítora efektívnejšie spoliehať sa na internú kontrolu.
Významné zmeny a rozvoj	<ul style="list-style-type: none"> • Významný podnikateľský rozvoj, ktorý ovplyvňuje účtovnú jednotku, vrátane zmien v informačných technológiách a podnikateľskom procese, zmeny v kľúčovom manažmente a pri akvizíciách, fúziách a zbavovaní sa majetku. • Významné zmeny v odvetví, ako sú napr. zmeny predpisov pre dané odvetvie a nové požiadavky týkajúce sa vykazovania. • Významné zmeny finančného vykazovania, ako sú napr. zmeny účtovných štandardov. • Iné významné relevantné zmeny, ako sú napr. zmeny právneho prostredia, ktoré ovplyvňuje účtovnú jednotku.
Charakter, časový harmonogram a rozsah požadovaných zdrojov	<ul style="list-style-type: none"> • Tím pracujúci na zákazke (vrátane osoby vykonávajúcej prípadnú previerku kontroly kvality zákazky). • Rozvrhnutie audítorskej práce členom tímu vrátane pridelenia skúsených členov tímu na oblasti, kde môže byť vyššie riziko významnej nesprávnosti. • Príprava rozpočtu pre zákazku vrátane primeranej rezervy časového fondu v prípade oblastí s možnými vyššími rizikami významnej nesprávnosti.

Ak má účtovná jednotka komponenty (ako sú dcérske spoločnosti alebo prevádzkové divízie), mali by sa uviesť aj odkazy na úvahy o plánovaní uvedené v prílohe štandardu ISA 300 a na požiadavky štandardu ISA 600.

Pre menšie účtovné jednotky môže na zdokumentovanie celkovej stratégie auditu slúžiť stručný záznam. Pre plán auditu sa môžu použiť štandardné programy auditu a kontrolné zoznamy za predpokladu, že existuje iba zopár kontrolných aktivít a že programy sú prispôbené podmienkam zákazky vrátane posúdenia rizík audítorom.

5.3 Informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním o pláne auditu

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
260.15	Audítor poskytne osobám povereným spravovaním prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu (pozri odseky A11 – A15).

Permanentný obojstranný dialóg s manažmentom a osobami poverenými spravovaním môže hrať dôležitú úlohu v procese plánovania auditu. Dobrá komunikácia o plánovanom rozsahu a časovom harmonograme auditu môžu manažmentu a osobám povereným spravovaním pomôcť:

- pochopiť výsledky audítorskej práce;
- prediskutovať záležitosti týkajúce sa rizík a koncepcie významnosti s audítorm; a
- identifikovať oblasti, v ktorých môžu audítora požiadať o vykonanie dodatočných postupov.

Tento dialóg môže tiež pomôcť audítorovi pri hlbšom oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím.

Dávajte však pozor na to, aby nedošlo k narušeniu účinnosti auditu. Napríklad, informovanie o presnom charaktere a načasovaní podrobných audítorských postupov môže znížiť efektívnosť týchto postupov tým, že sa stanú veľmi predvídateľnými.

K otázkam, o ktorých audítor môže chcieť informovať, patria:

- ako navrhuje audítor reagovať na závažné riziká významnej nesprávnosti, spôsobené či už chybou, alebo podvodom;
- prístup audítora k internej kontrole relevantnej pre audit; a
- uplatnenie významnosti v kontexte auditu.

Medzi ostatné záležitosti týkajúce sa plánovania, o ktorých by bolo vhodné diskutovať, patria:

- názory osôb poverených spravovaním na:
 - rozdelenie úloh a zodpovednosti medzi osoby poverené spravovaním a manažment,
 - ciele a stratégie účtovnej jednotky a súvisiace podnikateľské riziká, ktoré môžu mať za následok významnú nesprávnosť,
 - otázky, ktorým je podľa osôb poverených spravovaním potrebné počas auditu venovať osobitnú pozornosť, a všetky oblasti, v ktorých by požadovali vykonanie dodatočných postupov,
 - významnú komunikáciu s regulačnými orgánmi, a
 - iné záležitosti, ktoré môžu mať podľa osôb poverených spravovaním vplyv na audit finančných výkazov;
- postoje, oboznámenosť a činnosť osôb poverených spravovaním týkajúca sa procesu manažmentu pri identifikovaní a reakcii na riziká chýb a podvodov v účtovnej jednotke a internej kontrole, ktorú manažment zaviedol, aby tieto riziká znížil. Takisto sem môže patriť aj to, ako osoby poverené spravovaním dohliadajú na účinnosť takejto internej kontroly;
- konanie osôb poverených spravovaním v reakcii na zmenu účtovných postupov, praxe pri spravovaní firiem a iné súvisiace otázky; a
- reakcie osôb poverených spravovaním na predchádzajúcu komunikáciu s audítorm.

Poznámka: Táto obojstranná komunikácia nemení audítorovu výhradnú zodpovednosť stanoviť celkovú stratégiu auditu a plán auditu vrátane charakteru, časového harmonogramu a rozsahu uplatňovania postupov potrebných na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.

Zákony, nariadenia, dohody s účtovnou jednotkou či dodatočné požiadavky vzťahujúce sa na zákazku môžu požadovať, aby sa informovanie týkalo aj ďalších záležitostí. Všimnite si tiež, že ISA 265 požaduje informovať o identifikovaných významných nedostatkoch v internej kontrole.

5.4 Dokumentácia

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
300.12	Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie: <ol 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).

Dokumentovať by sa mala celková stratégia auditu a podrobný plán auditu vrátane podrobností o významných zmenách, ku ktorým došlo počas zákazky na audit. Audítor môže použiť záznamy, štandardné programy auditu alebo kontrolné zoznamy pre plánovanie a dokončenie auditu, prispôsobené tak, aby odrážali príslušné okolnosti zákazky.

5.5 Prípadové štúdie – Celková stratégia auditu

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Keď sa prijalo rozhodnutie pokračovať v audite a bola určená významnosť, ďalším krokom je vypracovanie alebo aktualizácia celkovej stratégie auditu pre realizovanie zákazky. Zdokumentovať sa to dá formou plánovacieho kontrolného zoznamu alebo stručným, ale štruktúrovaným záznamom – memorandumom (pozri už uvedený bod na zváženie v časti 5.1), napríklad nasledujúcimi spôsobmi.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Záznam o celkovej stratégii

Koniec obdobia: 31. decembra 20X2

Vecný rozsah

Vecný rozsah auditu sa tento rok nezmenil. Audit je v súlade so štandardmi ISA a rámcom IFRS.

Nenastali zmeny v rámci IFRS, ktoré by ovplyvnili Dephta tento rok.

Zmeny v účtovnej jednotke

Dephta plánuje predávať v cudzej mene.

Takisto sa zvyšuje predaj cez internet a kapacity a schopnosti v oblasti IT budú vyťažené.

Dephta v súčasnosti predáva spoločnosti Franjawa Merchandising. Táto spoločnosť je známa tým, že stláča marže zisku dodávateľov výmenou za veľké objednávky. Takisto vyžaduje od dodávateľov, aby mali na sklade zásoby niektorých produktov na okamžitú dodávku podľa jej potrieb.

Riziko

Naše posúdenie rizika na úrovni finančných výkazov je **nízke** (pozri pracovnú dokumentáciu, odkaz č. #). Manažment nie je sofistikovaný, ale existuje tu silný duch kompetentnosti; manažment zaviedol etický kódex a vo všeobecnosti má dobrý postoj k internej kontrole.

Celková stratégia

- Významnosť pre finančné výkazy ako celok sa tento rok zvýši z 8 000 € na 10 000 € v dôsledku nárastu tržieb a ziskovosti za uplynulý rok. Pri stanovení významnosti finančných výkazov ako celku sa manažérske odmeny v hodnote asi 70 000 € pripočítali naspäť k výsledku hospodárenia (pozri pracovnú dokumentáciu pre určovanie významnosti, zväzok 2, kapitola 6). Vykonávacia významnosť (založená na našom posúdení rizika auditu) bola stanovená na 7 000 €, okrem určitých účtovných zostatkov, ako je to uvedené v pracovnej dokumentácii, odkaz č. #.
- Využitie tých istých vedúcich pracovníkov ako v minulom období a vykonanie práce v rovnakom čase.
- Vykonanie postupov na posúdenie rizík pred koncom roka. V súčasnosti sa neplánuje zmena žiadneho hlavného systému.
- Na stretnutí nášho tímu, ktoré sa bude týkať plánovania a bude sa konať 15. novembra, potrebujeme:
 - zvážiť náchylnosť finančných výkazov na podvod,
 - zdôrazniť uplatnenie profesionálneho skepticizmu zo strany našich zamestnancov,
 - identifikovať spôsoby podvodu zo strany zamestnancov a manažmentu, a
 - zamerať sa na identifikáciu transakcií so spriaznenými osobami, ktorých objem rástol a potom rozšíriť naše testovanie.
- Zúčastniť sa na koncoročnej inventúre. Stále neexistujú postupy priebežnej kontroly stavu zásob.
- Požiadat Davida (ktorý má znalosti v oblasti IT systémov), aby identifikoval riziká významnej nesprávnosti, ktoré sa vzťahujú na internetový predaj, a či existujú nejaké relevantné interné kontroly na zníženie týchto rizík. Takisto posúdi všeobecné kontroly týkajúce sa IT, ktoré boli v minulom roku nedostatočné, ale v súčasnosti sú vylepšené.

Partner auditu (podpísaný): Sang Jun Lee

Dátum: 20. októbra 20X2

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

Záznam celkovej stratégie

Koniec obdobia: 31. decembra 20X2

Vecný rozsah

- Vykonať štatutárny audit
- Manažment chce používať IFRS pre SME

Riziko

- Riziko na úrovni finančných výkazov bolo posúdené ako **stredné** (pozri pracovnú dokumentáciu, odkaz č. #).

Zmeny v účtovnej jednotke

- Znížený objem predaja z dôvodu nižšieho počtu objednávok od spoločnosti Dephta.
- Mohli by vzniknúť zásoby nepredajných výrobkov na sklade a reklamácie.
- Raj už nie je taký aktívny v podnikaní ako v predchádzajúcom období, čo by mohlo zvýšiť riziko podvodu.
- Nové financovanie, ktoré má za následok potrebu dodržiavania podmienok banky.

Celková stratégia

- Vzhľadom na pokles tržieb a ziskovosti sa významnosť pre finančné výkazy ako celok zníži z 3 000 € na 2 500 €. Vykonávacia významnosť (založená na našom posúdení rizika auditu) bola stanovená na 1 800 €, okrem určitých účtovných zostatkov, ako je uvedené v pracovnej dokumentácii č. #.
- Na zabezpečenie kontinuity a efektívnosti auditu použite tých istých zamestnancov ako v minulom období.
- Postupy na posúdenie rizík vykonajte na konci decembra.
- Na stretnutí nášho tímu týkajúceho sa plánovania, ktoré sa má konať 30. novembra, potrebujeme:
 - zvážiť náchylnosť finančných výkazov na podvod,
 - prediskutovať možnosť podvodu zo strany zamestnancov a ovplyvňovania zo strany manažmentu. Účtovník sa zdá byť nespokojný a môže mať motiváciu a príležitosť. Raj sa nepodieľa na preverovaní finančných výkazov tak, ako to bolo v minulosti.
 - Zamerajte sa na nárast objemu transakcií spriaznených osôb so spoločnosťou Dephta.
- Zúčastnite sa na koncoročnej inventúre.
- Rozšírte naše testovanie transakcií so spriaznenými osobami.

Partner auditu (podpísaný): Sang Jun Lee

Dátum: 20. októbra 20X2

6 Určovanie a uplatňovanie významnosti

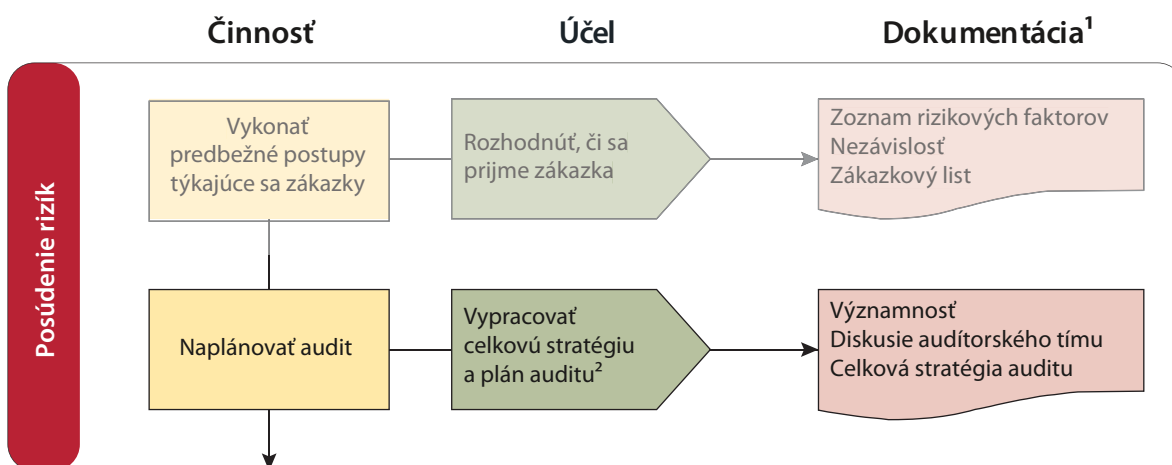
Obsah kapitoly

Určenie a uplatnenie významnosti pri zákazke na audit.

Relevantné štandardy ISA

320, 450

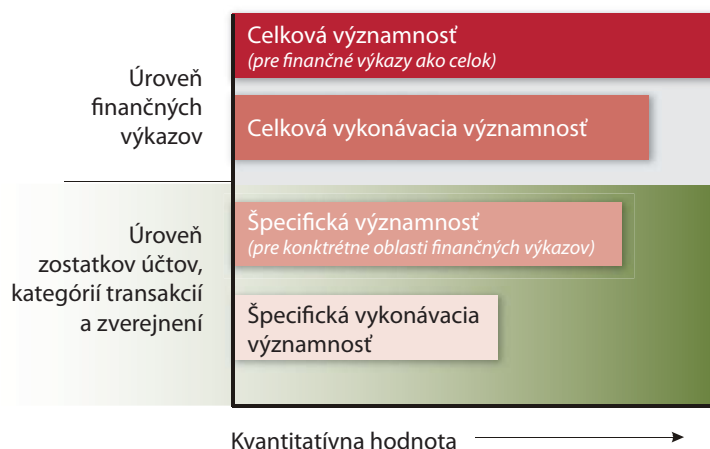
Schéma 6.0-1



Poznámky:

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

Schéma 6.0-2



Poznámka: Pojmy „celková významnosť“ a „špecifická významnosť“ uvedené v schéme a v ďalšom texte sú použité výlučne na účely tejto príručky a tieto pojmy sa nepoužívajú v štandardoch ISA. Celková významnosť sa vzťahuje na finančné výkazy ako celok a špecifická významnosť sa vzťahuje na konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnené informácie.

Odsek #	Ciele štandardov ISA
320.8	Cieľom audítora je pri plánovaní a vykonávaní auditu vhodne uplatniť koncepciu významnosti.
450.3	Cieľom audítora je vyhodnotiť: <ol style="list-style-type: none"> vplyv zistených nesprávností na audit a vplyv prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
320.9	Na účely štandardov ISA je vykonávacou významnosťou hodnota alebo hodnoty stanovené audítormi, ktoré sú nižšie, než je významnosť pre finančné výkazy ako celok, aby sa primerane znížila pravdepodobnosť, že súhrn neopravených alebo neodhalených nesprávností prevýši významnosť určenú pre finančné výkazy ako celok. Ak je to vhodné, vykonávacia významnosť označuje aj hodnotu alebo hodnoty, ktoré audítor stanoví pod úrovňou alebo úrovňami významnosti 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 druhy 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 druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (pozri odseky A2 – A11).
320.11	Audítor určí vykonávaciu významnosť, aby posúdil riziká významnej nesprávnosti a určil charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších auditorských postupov (pozri odsek A12).
320.12	Audítor reviduje významnosť pre finančné výkazy ako celok (a keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy 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 významnosti pre konkrétne druhy 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: <ol style="list-style-type: none"> významnosť pre finančné výkazy ako celok (pozri odsek 10), keď je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne druhy transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia (pozri odsek 10), vykonávaciu významnosť (pozri odsek 11) a všetky revízie a) až c) urobené počas auditu (pozri odseky 12 a 13).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.6	<p>Audítor určí, či treba prehodnotiť celkovú stratégiu auditu a plán auditu, ak:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) charakter zistených nesprávností a okolnosti, za akých vznikli, naznačujú, že môžu existovať ďalšie nesprávnosti, ktoré by mohli byť spolu s nesprávnosťami nazhromaždenými počas auditu významné (pozri odsek A4), alebo b) celková suma nesprávností nazhromaždených počas auditu sa blíži k hodnote významnosti stanovenej v súlade s ISA 320 (pozri odsek A5).

6.1 Prehľad

Rozhodnutia, ktoré audítor prijal vo vzťahu k významnosti, budú tvoriť základ pre posúdenie rizík a pre určenie rozsahu požadovaných audítorských postupov.

Určenie významnosti je záležitosťou odborného úsudku. Vychádza z toho, ako audítor vníma bežné potreby týkajúce sa finančných informácií u používateľov finančných výkazov ako skupiny. Celková významnosť (ktorá sa ako pojem používa v tejto príručke na vyjadrenie agregovanej významnosti finančných výkazov ako celku) je také celkové množstvo nesprávností vo finančných výkazoch, vrátane vynechaných informácií, kde existuje opodstatnený predpoklad, že jeho prekročenie môže ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov. Líši sa to od rizika auditu, ktoré súvisí s vydaním neprimeraného audítorského stanoviska k finančným výkazom obsahujúcim významnú nesprávnosť.

Táto kapitola sa zaoberá určením celkovej a špecifickej významnosti a uplatnením vykonávacej významnosti zo strany audítora, aby mohol získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Významnosť sa používa počas auditu pri plánovaní auditu, posúdení rizík, reakciách na riziko a poskytovaní správ. Zväzok 1, kapitola 7 tejto príručky obsahuje dodatočné informácie o významnosti a riziku auditu.

Ako sa uvádza v nasledujúcom texte, existujú dve úrovne významnosti, ktoré treba zvážiť – celková významnosť a špecifická významnosť.

Schéma 6.1-1

	Opis
Celková významnosť (pre finančné výkazy ako celok)	<p>Významnosť pre finančné výkazy ako celok (celková významnosť) vychádza z odborného úsudku audítora a predstavuje najvyššiu hodnotu nesprávností, ktoré by finančné výkazy mohli obsahovať, bez toho, aby ovplyvnili ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov. Ak by suma neopravených nesprávností bola jednotlivito alebo súhrnne vyššia ako celková významnosť stanovená pre zákazku, znamenalo by to, že finančné výkazy obsahujú významnú nesprávnosť.</p> <p>Celková významnosť je založená na bežných potrebách finančných informácií pre rôznych používateľov ako skupiny. V dôsledku toho sa neuvažuje o možných vplyvoch nesprávností na konkrétnych individuálnych používateľov, ktorých potreby sa môžu značne líšiť.</p>

	Opis
Špecifická významnosť (úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov a zverejnení)	V niektorých prípadoch môže byť potrebné identifikovať nesprávnosti v nižšej hodnote, ako je celková významnosť, ktorá by mohla ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov. Môže sa to týkať citlivých oblastí, ako napríklad konkrétne zverejnenia v poznámkach (napr. odmeňovanie manažmentu alebo špecifické údaje o odvetví), dodržiavania zákonov a predpisov alebo určitých zmluvných podmienok alebo transakcií, ktoré ovplyvňujú výšku odmien. Môže sa to tiež týkať charakteru potenciálnej nesprávnosti.

Charakter nesprávností

Okrem veľkosti nesprávností zväži audítor pri hodnotení ich vplyvu na finančné výkazy aj charakter potenciálnych nesprávností a konkrétne okolnosti ich výskytu. Okolnosti súvisiace s niektorými nesprávnosťami môžu spôsobiť, že audítor ich zhodnotí ako významné, aj keď sú pod prahom významnosti. Ide napríklad o nelegálne konanie, neplnenie podmienok pôžičiek a nedodržanie zákonných/regulačných požiadaviek na podávanie správ. Z praktického hľadiska sa však nepovažuje za vhodné voliť audítorské postupy na odhalenie tých nesprávností, ktoré by mohli byť významné iba z dôvodu ich charakteru.

Vykonávacia významnosť

Vykonávaciu významnosť používa audítor na zníženie rizika, že súhrn neopravených a neidentifikovaných nesprávností presahuje významnosť pre finančné výkazy ako celok (celková významnosť), alebo úrovne významnosti stanovené pre určité kategórie transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnenia (špecifická významnosť), a to na dostatočne nízku úroveň.

Vykonávacia významnosť je stanovená na nižšiu hodnotu (alebo hodnoty) než celková alebo špecifická významnosť. Cieľom je umožniť vykonať viac audítorskej práce, než by bolo nutné pri celkovej alebo špecifickej významnosti, aby:

- bolo zabezpečené, že budú odhalené nesprávnosti pod prahom celkovej alebo špecifickej významnosti, a tak sa primerane znížila pravdepodobnosť, že súhrn neopravených chýb a neodhalených nesprávností presahuje významnosť pre finančné výkazy ako celok; a aby
- sa vytvorilo rozpätie alebo deliaca hranica pre prípadné neodhalené nesprávnosti. Táto deliaca hranica je medzi súhrnom odhalených, ale neopravených nesprávností a celkovou alebo špecifickou významnosťou.

Toto rozpätie poskytuje určité uistenie pre audítora, že neodhalené nesprávnosti, spolu so všetkými neopravenými nesprávnosťami, pravdepodobne nebudú v úhrne dosahovať hodnotu, ktorá by spôsobila, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť.

Určenie vykonávacej významnosti nie je jednoduchý mechanický výpočet. Zahŕňa uplatnenie odborného úsudku na základe identifikovaných špecifických faktorov rizika, audítorovo oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a všetky skutočnosti, ktoré audítor identifikoval počas predchádzajúcej zákazky na audit.

Vykonávacia významnosť je stanovená vo vzťahu k celkovej alebo špecifickej významnosti. Napríklad, špecifická vykonávacia významnosť môže byť stanovená na nižšej úrovni, než je celková vykonávacia významnosť pre testovanie nákladov na opravy a údržbu, ak existuje vyššie riziko, že majetok nie je aktivovaný. Špecifická vykonávacia významnosť môže byť tiež použitá pri výkone dodatočnej práce v oblastiach, ktoré môžu byť citlivejšie viac na charakter potenciálnych nesprávností a ich výskyt, ako na ich finančnú výšku.

6.2 Ako stanoviť významnosť

Nasledujúce odseky sa zaoberajú stanovením a uplatnením celkovej a špecifickej významnosti.

Celková významnosť

Celková významnosť je založená na audítorovom vnímaní potrieb používateľov finančných výkazov. Audítori môžu o používateľoch finančných výkazov predpokladať toto:

Schéma 6.2-1

Predpoklady	
Používatelia finančných výkazov	<ul style="list-style-type: none"> majú primerané vedomosti o podnikateľských a ekonomických aktivitách a účtovníctve; sú ochotní študovať informácie vo finančných výkazoch s primeranou pozornosťou; chápajú, že finančné výkazy sa zostavujú, prezentujú a ich audit sa vykonáva na určitých úrovniach významnosti; pripúšťajú prirodzené neistoty oceňovania využívajúceho odhady, úsudky a úvahy o budúciach udalostiach; a robia primerané ekonomické rozhodnutia na základe informácií vo finančných výkazoch.

Percentuálna číselná hranica (alebo smerný ukazovateľ) sa často používajú ako východiskový bod na stanovenie významnosti. Charakter tejto hranice a percento, ktoré sa má použiť, vychádzajú z odborného úsudku. Napríklad v majiteľom riadenom podniku, keď si majiteľ zoberie značnú časť zisku pred zdanením vo forme odmeny, má väčší zmysel použiť ako smerný ukazovateľ zisk pred odpočítaním odmiern a dane.

NA ZVÁŽENIE

Na zabezpečenie konzistentnosti môžu audítorské spoločnosti stanoviť celofiremné pokyny k tomu, ako sa bude významnosť na začiatku určovať, vrátane použitia vhodných smerných ukazovateľov. Skutočné kritérium, ktoré sa použije, však vychádza z odborného úsudku zohľadňujúceho konkrétne okolnosti účtovnej jednotky. To platí aj pre využitie vykonávacej významnosti, ktorá je v podstate nástrojom používaným audítormi na vysporiadanie sa s rizikom významnej nesprávnosti „vychytaním“ nesprávností, ktoré spadajú pod určitú hranicu.

Pri určovaní vhodného smerného ukazovateľa, ktorý sa má použiť, by mal audítor vziať do úvahy skutočnosti uvedené v nasledujúcej schéme a oboznámiť sa s názormi a očakávaniami manažmentu a osôb poverených spravovaním.

Schéma 6.2-2

Zvážte	
Výber správneho smerného ukazovateľa, ktorý sa má použiť	<p>Používatelia</p> <p>Stanovte, kto budú pravdepodobní používatelia finančných výkazov. Môžu sem patriť majitelia účtovnej jednotky (a iní spoluvlastníci) a osoby poverené spravovaním, finančné inštitúcie, franchisori, hlavní investori, zamestnanci, zákazníci, veritelia a štátne agentúry a ministerstvá.</p>

	Zvážte
Výber správneho smerného ukazovateľa, ktorý sa má použiť (pokračovanie)	<p>Špecifické očakávania používateľov Identifikujte všetky špecifické očakávania používateľov, ako napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oceňovanie a zverejňovanie položiek, ako sú transakcie so sponzorovanými osobami, odmeňovanie manažmentu a dodržiavanie citlivých zákonov a nariadení; • zverejnenie špecifických informácií súvisiacich s daným odvetvím, ako sú náklady na prieskum v ťažobnej spoločnosti a náklady na výskum v oblasti špičkových technológií alebo vo farmaceutickej spoločnosti; • významné udalosti alebo udalosti s neistým výsledkom. Sem môžu patriť udalosti, akými sú akvizície, odpredaj majetku, reštrukturalizácia alebo závažné súdne konania proti účtovnej jednotke; a • existencia zmluvných podmienok úverových zmlúv, a to najmä tých, kde účtovná jednotka má blízko k ich porušeniu. Ak by malá neopravená chyba znamenala, že zmluva bude porušená, mohlo by to mať významný vplyv na finančné výkazy a v najhoršom prípade by to mohlo ovplyvniť aj vhodnosť uplatnenia predpokladov týkajúcich sa nepretržitého pokračovania v činnosti pri príprave finančných výkazov.
	<p>Relevantné časti finančných výkazov Aké sú hlavné časti finančných výkazov, o ktoré budú mať používatelia záujem (napr. majetok, záväzky, vlastné imanie, výsledok hospodárenia a náklady)?</p>
	<p>Charakter účtovnej jednotky Posúďte charakter účtovnej jednotky, fázu, v ktorej sa účtovná jednotka nachádza v rámci svojho životného cyklu (rast, zrelosť, pokles a pod.), a odvetvové a ekonomické prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí.</p>
	<p>Požadované úpravy Vyžadujú sa úpravy s cieľom „normalizácie“ východiska, z ktorého vychádza smerný ukazovateľ? Napríklad, výsledok hospodárenia z prebiehajúcich činností sa môže upraviť o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nezvyčajné alebo neopakujúce sa položky výnosov/nákladov; a • položky, ako sú napríklad odmeny manažmentu, ktoré sa počítajú z výsledku hospodárenia neupraveného o tieto odmeny, alebo sú jednoducho vyplácané, aby sa znížil výsledok hospodárenia, ktorý v spoločnosti zostane.
	<p>Primárne zameranie používateľov Ktoré informácie vo finančných výkazoch zaujmú používateľov najviac? Napríklad, používatelia sa zaujímajú o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zhodnotenie finančnej výkonnosti sa bude týkať zisku, výnosov alebo čistých aktív; a • zdroje použité na dosiahnutie určitých cieľov alebo výsledkov sa budú zameriavať na charakter a rozsah výnosov a nákladov.
	<p>Financovanie Ako je účtovná jednotka financovaná? Ak je financovaná výlučne z cudzích zdrojov (a nie z vlastného imania), môžu používatelia klásť väčší dôraz na majetok, ktorý bol daný do zálohu, a na všetky pohľadávky než na výsledky podniku.</p>
	<p>Nestabilita Do akej miery je navrhovaný smerný ukazovateľ nestabilný? Napríklad, smerný ukazovateľ na báze výsledku hospodárenia môže byť za normálnych okolností vhodný, ak je však účtovná jednotka v každom období blízko bodu zvratu (má napríklad nízke zisky alebo malé straty) alebo ak jej výsledky často kolíšu, vtedy to nemusí byť vhodný základ na určenie významnosti.</p>
	<p>Alternatívy Je v prípade osobitných okolností potrebný alternatívny smerný ukazovateľ? K alternatívnym smerným ukazovateľom môžu patriť krátkodobé aktíva, čistý pracovný kapitál, celkové aktíva, celkové výnosy, obchodná marža, celkové vlastné imanie a peňažné toky z prevádzkovej činnosti.</p>

Vykonávacia významnosť

Zatiaľ čo celková a špecifická významnosť je stanovená vo vzťahu k potrebám používateľov finančných výkazov, vykonávacia významnosť je stanovená na nižšej hodnote. Výsledkom je viac vykonanej audítorskej práce (môžu byť identifikované menšie nesprávnosti) a riziko auditu bude znížené na primerane nízku úroveň.

Ak bol audit naplánovaný výlučne na odhalenie samostatne významných nesprávností, bola by tolerancia, v akej sa majú identifikovať a riešiť nevýznamné nesprávnosti, nulová. Výsledkom môže byť, že individuálne nevýznamné nesprávnosti môžu v úhrne spôsobiť významnú nesprávnosť finančných výkazov.

Vykonávacia významnosť sa zvolí tak, aby:

- zabezpečila, že nevýznamné nesprávnosti v hodnote nižšej ako celková významnosť alebo špecifická významnosť budú odhalené, a
- poskytla rozpätie alebo deliacu hranicu pre možné neodhalené nesprávnosti. Táto deliaca hranica je medzi súhrnom odhalených, ale neopravených nesprávností a celkovou alebo špecifickou významnosťou.

Určenie vykonávacej významnosti nie je jednoduchý mechanický výpočet, napr. 80 % z celkovej významnosti. Takéto zjednodušenie by ignorovalo špecifické faktory rizík, ktoré môžu byť pre účtovnú jednotku relevantné. Napríklad, ak by existovalo vysoké riziko chýb pri cenách zásob, vykonávacia významnosť by mohla byť znížená, čo vedie k vykonaniu dodatočnej práce na identifikáciu rozsahu nesprávností. Naopak, ak by riziko pri zostatkoch pohľadávok bolo zhodnotené ako nízke, vykonávacia významnosť by mohla byť zvýšená, čo by malo za následok menej substantívnej audítorskej práce v prípade zostatkov.

Vykonávacia významnosť vyžaduje od audítora, aby uplatnil odborný úsudok. Je ovplyvnená:

- znalosťami audítora o účtovnej jednotke, ktoré sa aktualizujú pri vykonávaní postupov posúdenia rizík; a
- charakterom a rozsahom nesprávností identifikovaných v predchádzajúcich auditoch.

NA ZVÁŽENIE

Neznižujte úroveň celkovej významnosti na základe vysokých rizík auditu.

Vyhňte sa chybe spočívajúcej v znížení celkovej úrovne významnosti (finančné výkazy) preto, že riziko auditu bolo zhodnotené ako vysoké. Celková významnosť vychádza z informačných potrieb používateľov, a nie z toho, do akej miery môže konkrétny zostatok predstavovať riziko pre audit. Zníženie prahu celkovej významnosti znamená, že:

- rozhodnutie používateľa finančných výkazov je viac ovplyvnené rizikom auditu než informáciami, ktoré sú obsiahnuté vo finančných výkazoch; a
- audítor vykoná dodatočnú prácu, aby zabezpečil, že vo finančných výkazoch neexistujú nesprávnosti, ktoré, samostatne alebo vcelku, presahujú hranicu celkovej významnosti.

Lepší prístup je riešenie rizika auditu nastavením vykonávacej významnosti na úrovni danej kategórie transakcií alebo zostatkov účtov na nižšiu úroveň. To zaisťuje, že budú vykonané dodatočné práce na zistenie nesprávností, bez toho, aby bolo nutné znížiť celkovú úroveň významnosti. V rámci vykonanej práce to zároveň vytvára bezpečnú deliacu hranicu na pokrytie neidentifikovaných nesprávností.

Stanovte úroveň celkovej významnosti podľa používateľov finančných výkazov a potom stanovte vykonávaciu významnosť na účely vypracovania ďalších audítorských postupov.

Citlivé zverejnenia vo finančných výkazoch, zostatky účtov a skutočnosti

Pri voľbe dodatočných audítorských postupov zameraných na špecifické riziká a zostatky účtov v citlivých oblastiach auditu využívajte špecifickú vykonávaciu významnosť..

Zhrnutie

Úrovne významnosti a využitie vykonávacej významnosti sú zhrnuté v nasledujúcej schéme:

Schéma 6.2-3

	Celková	Špecifická	Vykonávacia
Účel	Stanovenie hranice na určenie toho, či finančné výkazy neobsahujú významnú nesprávnosť, spôsobenú chybou alebo podvodom.	Stanovenie hranice (nižšej, ako je celková významnosť), ktorá sa má uplatniť pri konkrétnych kategóriách transakcií, účtovných zostatkoch a zverejneniach, tam, kde sa dá opodstatnene očakávať, že nesprávnosti nižších hodnôt, ako je celková významnosť pre finančné výkazy, by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov.	Stanovenie hranice (nižšej ako je celková alebo špecifická významnosť), ktorá zabezpečuje, že budú identifikované nevýznamné nesprávnosti (nižšej hodnoty ako celková alebo špecifická významnosť) a poskytnú audítorovi bezpečné rozpätie.
Základ pre výpočet	Aká úroveň významnosti vo finančných výkazoch by bola tolerovateľná pre používateľov (napr. neovplyvnila by ekonomické rozhodovanie používateľov finančných výkazov)?	Aká úroveň nesprávností, ktoré sa vzťahujú na konkrétne okolnosti pri konkrétnych kategóriách transakcií, účtovných zostatkov alebo zverejnení, by sa dala primerane očakávať, že ovplyvní ekonomické rozhodovanie používateľov?	Aké množstvo audítorskej práce sa bude požadovať na to, aby: <ul style="list-style-type: none"> • boli identifikované nesprávnosti pod hranicou celkovej alebo špecifickej významnosti; a • bolo vytvorené dostatočné rozpätie pre prípadné neodhalené nesprávnosti?
Orientačné pravidlá (Použitie ako východiskový bod)	Významnosť je vecou odborného úsudku, a nie mechanického postupu. Dôsledkom toho je, že ISA neposkytuje špecifický návod v tejto veci. Zisk z pokračujúcich činností (3 až 7 %) sa však v praxi často chápe ako parameter, ktorý má pre používateľov finančných výkazov najväčší význam. Ak toto nie je vhodným meradlom (napr. pre neziskové organizácie alebo tam, kde zisk nie je stabilný, zvážte iný základ, ako napríklad: <ul style="list-style-type: none"> • výnosy alebo náklady 1 až 3 %; • majetok 1 až 3 %; alebo • vlastné imanie 3 až 5 %. 	Stanovte nižšiu hodnotu špecifickej významnosti (na základe odborného úsudku) pre audit špecifických alebo citlivých oblastí finančných výkazov.	Štandardy ISA neposkytujú žiadny konkrétny návod. Percentá sa pohybujú od 60 % (celkovej alebo špecifickej významnosti) v prípade, keď existuje vyššie riziko významnej nesprávnosti, do 85 % v prípade, keď posúdené riziko významnej nesprávnosti je nižšie.

	Celková	Špecifická	Vykonávacia
Použitie v audite	Určenie, či neopravené nesprávnosti, jednotlivo alebo vcelku, presahujú celkovú významnosť.	Určenie, či neopravené nesprávnosti, jednotlivo alebo vcelku, presahujú špecifickú významnosť.	<ul style="list-style-type: none"> • Posúdenie rizík významnej nesprávnosti; a • Vypracovanie ďalších audítorských postupov ako reakcie na posúdené riziká.
Revízie v čase postupu auditu	<ul style="list-style-type: none"> • Zmena v okolnostiach, ktoré sa vyskytli počas auditu, ako napríklad predaj časti podniku; • Nové informácie; alebo • Zmena poznatkov audítora o účtovnej jednotke a jej činnostiach ako výsledok vykonaných ďalších audítorských postupov (napr. aktuálne výsledky hospodárenia sú veľmi odlišné od očakávaných). 	Zmena osobitných okolností.	<ul style="list-style-type: none"> • Zmeny posúdených rizík; • Charakter a rozsah nesprávností zistených počas výkonu ďalších audítorských postupov; alebo • Zmena poznatkov o účtovnej jednotke.

6.3 Významnosť pri plánovaní a posúdení rizík

Určovanie rôznych úrovní významnosti je kľúčovým komponentom plánovacieho procesu. Nejde o samostatnú fázu auditu, ale skôr o nepretržitý a opakujúci sa proces. Nasledujúca schéma sumarizuje uplatnenie významnosti v procese plánovania a posúdenia rizík.

Schéma 6.3-1

Významnosť	
Plánovanie (Celková stratégia a plány auditu)	<p>Použite významnosť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na určenie, ktoré oblasti finančných výkazov vyžadujú audit, • na stanovenie kontextu celkovej stratégie auditu, • na naplánovanie charakteru, časového rozvrhu a rozsahu špecifických audítorských postupov, • na stanovenie špecifickej významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia, pri ktorých by sa dalo primerane očakávať, že nesprávnosti v nižších hodnotách, ako je celková významnosť alebo vykonávacia významnosť, by mohli ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov, • na stanovenie vykonávacej významnosti pre každú úroveň špecifickej významnosti, keďže môže byť pre audítora potrebné, aby pracoval s použitím úrovne vykonávacej významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení, v závislosti od úrovne rizika spojeného s danou položkou, • na posúdenie dôkazov, aby ste určili potrebu prípadnej úpravy úrovni významnosti. Ak je úprava potrebná, audítor by na základe toho revidoval charakter, časový rozvrh a rozsah audítorských postupov,

Významnosť	
Postupy na posúdenie rizík	<ul style="list-style-type: none"> • Identifikujte, ktoré postupy posúdenia rizík sú potrebné. • Pri hodnotení získaných informácií zohľadnite ich kontext. • Zhodnoťte vplyv (dopad) identifikovaných rizík. • Zhodnoťte výsledky postupov na posúdenie rizík.
Stretnutia tímu	<ul style="list-style-type: none"> • Zabezpečte, aby členovia tímu boli oboznámení s identifikovanými používateľmi a s tým, o čom by sa dalo opodstatnene predpokladať, že by mohlo ovplyvniť ich ekonomické rozhodovanie. To môže byť nápomocné v prípade, že člen tímu sa počas auditu dozvie o takých informáciách, ktoré by mali za následok, že prvotne určené hodnoty významnosti by boli iné. Medzi príklady takýchto skutočností patria: <ul style="list-style-type: none"> – rozhodnutie zbaviť sa významnej časti podniku účtovnej jednotky, – nové informácie alebo faktory rizika, ktoré by ovplyvnili pôvodné určenie významnosti, a – zmena poznatkov audítora o účtovnej jednotke a jej činnostiach ako výsledok vykonaných dodatočných audítorských postupov, napríklad keď sa aktuálne výsledky hospodárenia podstatne líšia od očakávaných výsledkov. • Stanovte celkovú stratégiu auditu. • Stanovte rozsah testovania vo vzťahu k: <ul style="list-style-type: none"> – vykonávacej významnosti, a – špecifickej vykonávacej významnosti. • Identifikujte kritické záležitosti auditu a oblasti, ktoré sú významné pre zameranie auditu.

NA ZVÁŽENIE

Určenie úrovne celkovej významnosti a špecifickej významnosti vyžaduje použitie odborného úsudku. Odporúča sa (ale nevyžaduje), aby tímy diskutovali o úsudkoch uplatnených pri stanovení úrovni významnosti s partnerom zodpovedným za zákazku a získali od neho súhlas. Nakoniec podrobne zaznamenajte úsudky použité pri určovaní významnosti do audítorskej pracovnej dokumentácie.

6.4 Významnosť pri výkone audítorských postupov

Audítori by mali zvážiť významnosť pri určovaní charakteru, načasovania a rozsahu audítorských postupov, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 6.4-1

Významnosť	
Vykonávanie audítorských postupov	<p>Použite významnosť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na identifikáciu toho, aké ďalšie audítorské postupy sú potrebné, • na určenie toho, ktoré položky sa majú vybrať na testovanie a či sa majú použiť techniky výberu vzoriek, • pri stanovení veľkosti vzoriek, napr. interval výberu vzoriek = presnosť (významnosť) ÷ faktor spoľahlivosti, • na zhodnotenie chýb reprezentatívneho výberu vzoriek extrapoláciou v rámci celého súboru z hľadiska „možných“ nesprávností, • na zhodnotenie súhrnu všetkých chýb od úrovne účtu po úroveň finančných výkazov, • na zhodnotenie súhrnu všetkých chýb vrátane čistého efektu neopravených nesprávností na začiatkový stav nerozdeleného výsledku hospodárenia, • na zhodnotenie výsledkov postupov.

Poznámka: Celková stratégia auditu a plán auditu sa bude musieť revidovať v prípade, že:

- charakter identifikovaných nesprávností a okolnosti ich výskytu naznačujú, že môžu existovať iné nesprávnosti, ktoré by spolu s nesprávnosťami, ktoré sa vyskytli počas auditu, mohli byť závažné;
- súhrn nesprávností, ktoré sa vyskytli počas auditu, sa blíži k významnosti.

NA ZVÁŽENIE

Nie je pravdepodobné, že celková významnosť sa bude často meniť. Môže však vzniknúť potreba jej revízie v prípade, keď sa audítor dozvie o nových informáciách, alebo ak príde k zmene poznatkov audítora o účtovnej jednotke a jej činnosti. Ak sa vyžaduje zmena, zabezpečte, že audítorský tím bude o nej informovaný a zhodnotí vplyv na plán auditu.

Vykonávacia významnosť sa môže meniť na základe nových faktorov rizík alebo nových audítorských zistení, ktoré nemusia mať vplyv na celkovú významnosť. Zmeny vykonávacej významnosti budú mať za následok úpravu charakteru, časového rozvrhu a rozsahu audítorských postupov. Samozrejme, ak sa mení celková významnosť, príslušná zmena sa bude požadovať aj na úrovni vykonávacej významnosti.

6.5 Významnosť vo vykazovaní

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.11	Audítor určí, či sú neopravené nesprávnosti významné, jednotlivo alebo súhrnne. Pri tomto určovaní audítor vezme do úvahy: <ol style="list-style-type: none"> velkosť a charakter nesprávností vzhľadom na konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a finančné výkazy ako celok, ako aj vzhľadom na okolnosti, za akých vznikli (pozri odseky A13 – A17, A19 – A20), vplyv neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok (pozri odsek A18).
450.12	Ak to zákon alebo predpis nezakazuje, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o neopravených nesprávnostiach a ich vplyve, či už jednotlivo alebo súhrnne, na stanovisko v správe audítora. Pri informovaní audítor uvedie jednotlivo každú významnú neopravenú nesprávnosť. Audítor je povinný požadovať opravu všetkých neopravených nesprávností (pozri odsek A21 – A23).

Pre ďalšie informácie o hodnotení nesprávností pozri zväzok 2, kapitolu 21.

Pred vydaním stanoviska by audítor mal:

- potvrdiť významnosť stanovenú pre finančné výkazy ako celok;
- zhodnotiť charakter a súhrn neopravených nesprávností, ktoré sú identifikované; a
- celkovo zhodnotiť, či finančné výkazy neobsahujú významnú nesprávnosť.

Schéma 6.5-1

Významnosť	
Vykazovanie	<p>Audítor by mal použiť významnosť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na zhodnotenie súhrnu všetkých chýb od úrovne účtu po úroveň finančných výkazov, • na zhodnotenie súhrnu všetkých chýb vrátane čistého efektu neopravených nesprávností na začiatkový stav nerozdeleného výsledku hospodárenia, • na určenie, či sa majú vykonať dodatočné auditorské postupy v prípade, keď sa súhrn nesprávností blíži k celkovej alebo špecifickej významnosti, • pri predložení požiadavky, aby manažment opravil identifikované nesprávnosti, • pri zvážení potreby opätovného preverenia oblastí s najväčšou nesprávnosťou, • na posúdenie charakteru a citlivosti identifikovaných nesprávností, ako aj ich veľkosti, • na určenie, či by sa správa audítora nemala vzhľadom na neopravené významné nesprávnosti modifikovať.

Súhrn nesprávností je vytvorený:

- zo špecifických nesprávností identifikovaných audítormi, ako výsledok audítorského testovania; a
- z odhadu ostatných identifikovaných nesprávností, ktoré nemôžu byť inak špecificky kvantifikované.

Audítormi má potom požiadať manažment, aby zaznamenal všetky identifikované nesprávnosti. Pre ďalšie informácie o zhodnotení získaných audítorských dôkazov pozri zväzok 2, kapitolu 21.

6.6 Ostatné úvahy

Medzi ostatné úvahy patria:

- informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním;
- aktualizácia významnosti; a
- zníženie úrovne významnosti z predchádzajúceho obdobia.

Informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním

Manažment a osoby poverené spravovaním musia rozumieť obmedzeniu presnosti, ktoré sa dá očakávať od auditu. Takisto musia vedieť o tom, že nie je ekonomicky možné nastaviť audítorské postupy tak, aby poskytli absolútnu istotu v tom, že vo finančných výkazoch sa nevyskytuje žiadna významná nesprávnosť. V tejto súvislosti môže audit poskytnúť len primerané uistenie.

Ak audítormi identifikuje nesprávnosti v priebehu auditu, prvým krokom je požiadať manažment, aby opravil všetky neopravené nesprávnosti. Ak sa manažment rozhodne neopravovať určité nesprávnosti, vyžaduje sa, aby audítormi informoval osoby poverené spravovaním o nasledujúcich skutočnostiach:

- podrobnosti o neopravených nesprávnostiach a vplyv, ktorý môžu mať, samostatne alebo súhrnne, na stanovisko audítora v správe audítora (ak to nezakazuje zákon alebo nariadenie);
- neopravené nesprávnosti, ktoré sú významné individuálne; a
- vplyv neopravených nesprávností vzťahujúcich sa na predchádzajúce obdobia na relevantné kategórie transakcií, zostatky účtov a zverejnenia a na finančné výkazy ako celok.

Aktualizácia významnosti

Predbežné posúdenie celkovej a vykonávacej významnosti sa môže od prvotného plánovania do času vyhodnotenia výsledkov audítorských postupov zmeniť. Môže to byť výsledkom zmeny okolností alebo z dôvodu zmeny poznatkov audítora na základe vykonania audítorských postupov. Ak sú napríklad audítorské postupy vykonané pred koncom roka, audítormi bude predvídať výsledky hospodárenia a finančnú pozíciu. Ak sa skutočné výsledky hospodárenia a finančná pozícia budú podstatne líšiť, posúdenie významnosti a rizika auditu sa môžu tiež zmeniť.

Zníženie úrovne významnosti z predchádzajúceho obdobia

Keď sa z roka na rok menia okolnosti, audítormi by mal zvážiť vplyv všetkých nesprávností na začiatkový stav vlastného imania. Napríklad, ak sú tržby z predaja a príjmy podstatne nižšie ako v predchádzajúcom roku, vyžaduje sa stanovenie významnosti na nižšej úrovni. Chyby sa mohli vyskytnúť v začiatkových stavoch, keďže audit bol v minulosti vykonaný s použitím vyššej úrovne významnosti. Na účely zníženia rizika výskytu významnej chyby v začiatkovom stave vlastného imania môže audítormi vykonať ďalšie audítorské postupy, týkajúce sa začiatkových stavov aktív a pasív.

NA ZVÁŽENIE

Nové zákazky

Pri prijatí novej zákazky auditu sa informujte o celkovej významnosti, ktorú používal predchádzajúci audítor. Ak je k dispozícii, pomohlo by to v rozhodovaní o tom, či budú potrebné ďalšie audítorské postupy pre začiatkové zostatky aktív a pasív.

Použitie expertov nominovaných manažmentom

Zabezpečte, aby všetci experti zamestnaní v účtovnej jednotke (ktorí sa v účtovnej jednotke podieľajú na zostavovaní finančných výkazov) alebo spolupracujúci s audítorským tímom, mali inštrukcie, že vo vzťahu k práci, ktorú vykonávajú, majú uplatniť primeranú významnosť.

6.7 Dokumentácia

Zdokumentujte určenie nasledujúcich skutočností a faktory zvážené pri ich určovaní:

- celková významnosť;
- v prípade potreby úroveň (úrovne) špecifickej významnosti pre konkrétne kategórie transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení;
- vykonávací významnosť; a
- všetky revízie uvedených faktorov v priebehu auditu.

6.8 Prípadová štúdia – Určovanie a uplatňovanie významnosti

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozrite zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Významnosť sa často dokumentuje na pracovnom hárku, ktorý obsahuje zhrnutie prevádzkových výsledkov a poskytuje ďalšie úvahy o významnosti, ako napríklad kvalitatívne faktory.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Výňatok)

Posúdenie významnosti

Hlavní používatelia finančných výkazov sú banky a akcionári. Významnosť použitá v minulom období bola 8 000 €.

Pozri pracovnú dokumentáciu, odkaz č. # pre možné hodnoty významnosti založenej na výsledku hospodárenia z pokračujúcej činnosti, ako aj výnosoch. Použitím nášho odborného úsudku sme sa rozhodli stanoviť našu významnosť na 5 % výsledku hospodárenia pred zdanením, zvýšeného o odmeny manažmentu v hodnote 70 000 €. Zvažovali sme aj iné základy pre stanovenie významnosti, ako napríklad výnosy, ale prevládol názor, že zisk pred zdanením bola pre identifikovaných používateľov finančných výkazov najzmyslupnejšia hodnota.

Pre toto obdobie sa plánuje stanoviť celkovú významnosť v sume 10 000 €. Koncept významnosti a jeho použitie v audite bol všeobecne prediskutovaný s klientom.

Použitím odborného úsudku a po zohľadnení typov nesprávností identifikovaných v predchádzajúcich auditoch bola celková vykonávací významnosť stanovená na 7 500 €.

Špecifická významnosť pre miestnu daň z obratu bola stanovená na 1 000 €, keďže sa od nás vyžaduje, aby sme vykonali audit a poskytli správu k tejto sume pre miestne štátne inštitúcie.

Pozri tiež pracovnú dokumentáciu č. 615 o kvantitatívnych analýzach.....

Vypracoval: JF Dátum: 8. decembra 20X2

Preveril: LF Dátum: 5. januára 20X3

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Výňatok)

Posúdenie významnosti

Hlavní používatelia finančných výkazov sú banky a majitelia.

Hodnota významnosti použitá v predchádzajúcom období bola 3 000 €.

Na základe zváženia potrieb používateľov sme rozhodli stanoviť významnosť približne na 1 % z tržieb. Podľa nášho názoru výnosy poskytujú stabilnejší základ pre významnosť než zisk pred zdanením. Pre toto obdobie plánujeme použiť ako celkovú významnosť sumu 2 500 €. Koncept významnosti a jeho použitie v audite bol všeobecne prediskutovaný s klientom.

Použitím odborného úsudku, ktorý v značnej miere vychádza zo zohľadnenia histórie chýb v predchádzajúcich účtovných obdobiach, bola celková významnosť stanovená na 1 800 €.

Ostatné záležitosti

Pozri pracovnú dokumentáciu č. 615 o.....

Vypracoval: JF Dátum: 8. decembra 20X2

Preveril: LF Dátum: 5. januára 20X3

7 Diskusie audítorského tímu

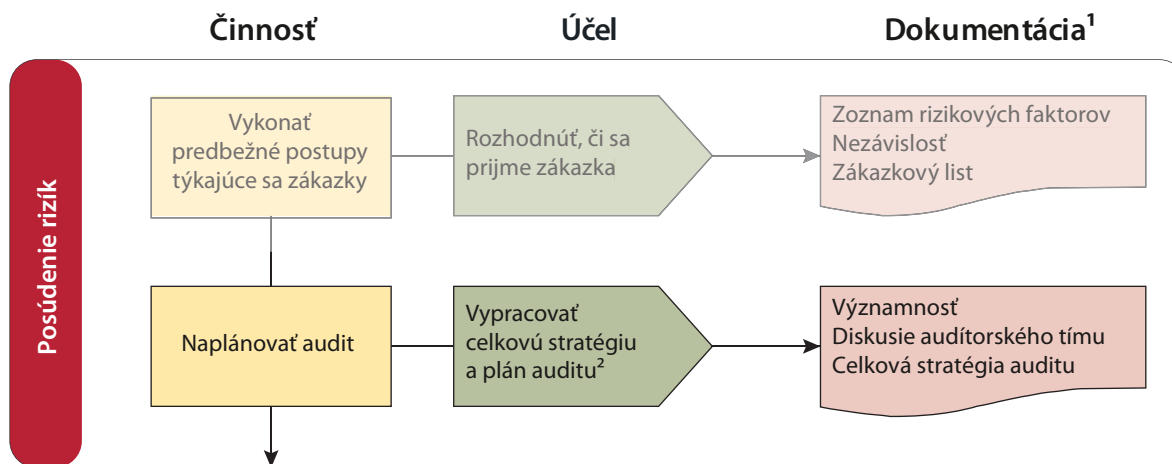
Obsah kapitoly

Účel a charakter diskusií požadovaných v rámci audítorského tímu a venovaných náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky na významné nesprávnosti.

Relevantné štandardy ISA

240, 300, 315

Schéma 7.0-1



Poznámky:

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

Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

240.15	ISA 315 vyžaduje, aby členovia tímu pracujúceho na zákazke navzájom diskutovali a partner zodpovedný za zákazku stanovil, o ktorých skutočnostiach treba informovať tých členov tímu, ktorí sa na diskusií nezúčastnili. Takáto diskusia sa musí zameriavať najmä na to, ako a kde môžu byť finančné výkazy účtovnej jednotky náchylné na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom, vrátane spôsobu, akým by k podvodu mohlo dôjsť. Pri diskusií nesmú členovia tímu vychádzať z presvedčenia, že manažment a osoby poverené spravovaním a riadením sú čestné a bezúhonné osoby (pozri odseky A10 – A11).
--------	--

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
240.44	Do auditorskej dokumentácie o audítorovom poznaní účtovnej jednotky a jej prostredia a o posúdení rizík významných nesprávností podľa požiadaviek ISA 315 audítor musí zahrnúť: <ol style="list-style-type: none"> dôležité rozhodnutia, ku ktorým sa dospelo počas diskusií medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke, pokiaľ ide o náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom, identifikované a posúdené riziká významných nesprávností spôsobených podvodom na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.
315.10	Partner zodpovedný za zákazku a ostatní kľúčoví členovia tímu pracujúceho na zákazke prediskutujú náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky na významné nesprávnosti a na uplatňovanie príslušného rámca finančného vykazovania, s prihliadnutím na fakty a podmienky účtovnej jednotky. Partner zodpovedný za zákazku určí, o ktorých skutočnostiach treba informovať členov tímu, ktorí sa na tejto diskusii nezúčastnili (pozri odseky A14 – A16).

7.1 Prehľad

Kritickým prvkom úspechu každej zákazky na audit je dobrá komunikácia medzi členmi auditorského tímu. Komunikácia sa začína určením členov tímu, zorganizovaním stretnutia tímu, aby sa naplánovala zákazka, a ďalej pokračuje počas celej zákazky. Medzi prínosy dobrej komunikácie patria tie, ktoré sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 7.1-1

	Prínosy
Potreba stálej komunikácie medzi členmi auditorského tímu	Produktivita auditu <ul style="list-style-type: none"> Každá osoba tímu sa oboznámi s účtovnou jednotkou, v ktorej sa má vykonať audit, s rámcom pre finančné vykazovanie, ktorý sa má použiť, svojou špecifickou úlohou v audite a s tým, ako a kde bude vykonaná práca. Potenciál neprimerane vysokého alebo nízkeho rozsahu auditu sa značne zredukuje.
	Efektivita auditu <ul style="list-style-type: none"> Zamestnancom poskytne informácie o klientovi a auditorských očakávaniach priamo vedúci zamestnanec, napríklad partner zodpovedný za zákazku. Diskusie tímu o náchylnosti finančných výkazov na významné nesprávnosti pomôžu určiť riziká týkajúce sa podnikania a podvodu, ktorým sa treba venovať. Prijímajú sa lepšie rozhodnutia o charaktere, časovom rozvrhu a rozsahu posúdenia rizík a ďalších auditorských postupoch. Otvorené komunikačné kanály umožnia rýchle reakcie na nové informácie v oblastiach, akými sú nezvyčajné transakcie/udalosti, spriaznené osoby a záležitosti týkajúce sa vykazovania.
	Kvalifikačný rast zamestnancov <ul style="list-style-type: none"> Partneri odovzdávajú zamestnancom osvedčené postupy používané pri audite. Zamestnanci budú podporovaní v kladení otázok a zvažovaní efektívnosti reakcie na posúdené riziká v predchádzajúcom období.

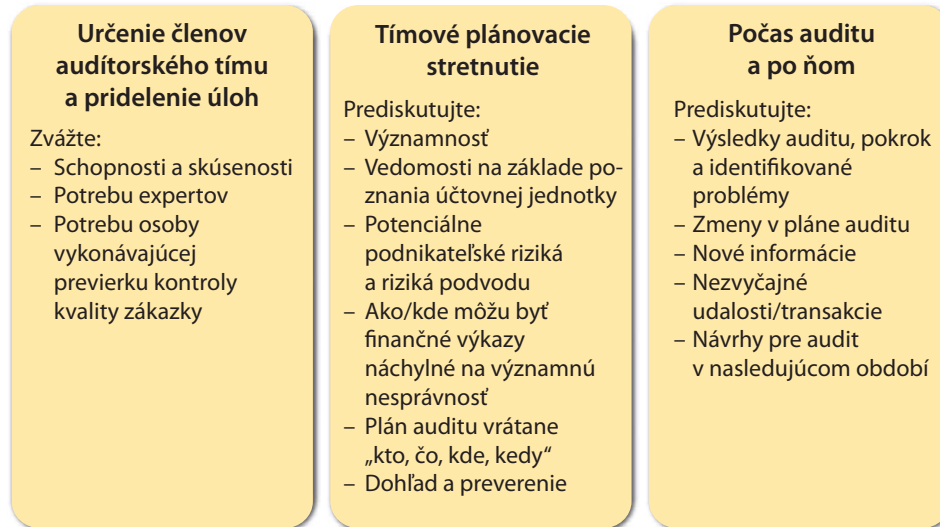
Efektívna nepretržitá komunikácia vyžaduje:

- účasť (a ustavičná pozornosť) partnera zodpovedného za zákazku a vyššie postavených zamestnancov; a
- ochotu vyššie postavených zamestnancov načúvať nižšie postaveným zamestnancom. Zahŕňa to oboznámenie sa so zákazkou z pohľadu nižšie postavených zamestnancov, podporenie ich otázok a návrhov a poskytnutie spätnej väzby.

Nasledujúca schéma sumarizuje, čo by sa malo zväžiť a o čom by sa malo diskutovať v audítorskom tíme.

Schéma 7.1-2

Komunikácia audítorského tímu



NA ZVÁŽENIE

Diskusie audítorského tímu sú rozhodujúce pre efektívny audit. Vyhýbajte sa pokusu preletieť cez agendu z dôvodu časovej tiesne. Tieto diskusie umožnia debatovať o audítorských rizikách, vytvoriť scenáre podvodu a návrhy možných reakcií. Poskytujú tiež zamestnancom možnosť, aby sa oboznámili s podnikaním účtovnej jednotky a s tým, čo sa od nich v audite očakáva. Zamestnancov je potrebné podporiť, aby predkladali návrhy možných vylepšení auditu.

7.2 Plánovacie stretnutie audítorského tímu

Pri väčších zákazkách by malo byť plánovacie stretnutie naplánované v dostatočnom predstihu pred začiatkom práce v teréne. Poskytne to čas potrebný na prípravu alebo vykonanie zmien v podrobnom pláne auditu. Pri veľmi malých zákazkách sa plánovanie najlepšie dosiahne pomocou stručných diskusií na začiatku zákazky a v jeho priebehu.

Členovia tímu by mali prísť na stretnutie pripravení klásť otázky, zúčastňovať sa na diskusií a vymieňať si informácie s postojom profesionálneho skepticizmu. Mali by vystupovať bez presvedčenia, že manažment a osoby poverené správaním sú čestní a bezúhonní. Rozsah diskusie by mal byť ovplyvnený úlohami, skúsenosťami a potrebou informácií zo strany členov tímu pracujúceho na zákazke.

Tri kľúčové oblasti, ktorým je potrebné sa venovať, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 7.2-1

Kľúčové oblasti, ktorým je potrebné sa venovať	Účel: Otvorene diskutovať
<p>Zdieľanie poznatkov o účtovnej jednotke, ako napríklad o jej zamestnancoch, činnosti a cieľoch</p>	<p>Účtovná jednotka</p> <ul style="list-style-type: none"> • história a ciele podnikania • firemná kultúra • prevádzkové zmeny, zmeny zamestnancov alebo systémov • aplikácia príslušných rámcov pre finančné vykazovanie vzhľadom na skutočnosti a podmienky účtovnej jednotky <p>Manažment</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter/štruktúra účtovnej jednotky a manažmentu • postoj voči internej kontrole • podnety k spáchaniu podvodu • nevysvetlené zmeny v správaní alebo životnom štýle kľúčových zamestnancov • indikácie zaujatosti manažmentu <p>Známe rizikové faktory</p> <ul style="list-style-type: none"> • skúsenosti z predchádzajúceho auditu • významné faktory rizík podnikania • príležitosti k spáchaniu podvodu

Kľúčové oblasti, ktorým je potrebné sa venovať	Účel: Voľne diskutovať o nápadoch a možných prístupoch
<p>Brainstorming</p>	<p>Príležitosť pre chyby a podvod</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ktoré oblasti finančných výkazov môžu byť náchylné na významné nesprávnosti (podvod a chybu)? Tento krok sa vyžaduje v každom audite. • Ako môže manažment spáchať alebo zatajiť podvodné finančné vykazovanie? Je vhodné, ak sa vypracujú rôzne scenáre podvodu, alebo tam, kde sa to dá, použijú sa služby forenzného účtovníka. Zvážte denníkové záznamy, predpojatosť manažmentu pri odhadoch/rezervách, zmeny účtovných postupov a pod. • Ako by mohol byť majetok ukradnutý alebo spreneverený na osobné účely? • Existujú nejaké nesebecké motívy (ako je napr. financovanie neziskovej organizácie) k manipulovaniu finančných výkazov? <p>Reakcie na riziká</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aké možné audítorské postupy/prístupy je možné vybrať ako reakciu na identifikované riziká? • Zvážte, či by v rámci charakteru, časového rozvrhu a rozsahu audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, nemal byť zahrnutý prvok nepredvídateľnosti.

Kľúčové oblasti, ktorým je potrebné sa venovať	Účel: Poskytnúť usmernenie
Plánovanie auditu	<p>Špecifické oblasti, ktorým sa treba venovať:</p> <p>Zabezpečte, aby sa plán auditu venoval konkrétnym požiadavkám všetkých štandardov ISA relevantných pre audit. Medzi štandardy ISA zahŕňajúce špecifické postupy, ktoré sa majú vykonať, patria:</p> <p>Štandard ISA 240 – Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov</p> <p>Štandard ISA 402 – Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby</p> <p>Štandard ISA 540 – Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia</p> <p>Štandard ISA 550 – Spriaznené osoby</p> <p>Štandard ISA 600 – Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)</p> <p>Poskytnite usmernenie audítorskému tímu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stanovte úrovne významnosti. • Stanovte úlohy a zodpovednosti. • Poskytnite personálu prehľad tých častí auditu, za ktorých realizáciu budú zodpovedať. Venujte sa požadovanému prístupu, osobitným požiadavkám, časovému harmonogramu, požadovanej dokumentácii, rozsahu vykonaného dohľadu, previerke spisu a všetkým ostatným očakávaniam. • Zdôraznite význam zachovania profesionálneho skepticizmu počas celého auditu.

Poznámka: Ak sa nie kľúčoví členovia audítorského tímu nemôžu zúčastniť na stretnutí (alebo nie sú pozvaní), partner zodpovedný za zákazku by mal rozhodnúť, ktoré zo skutočností by sa im mali oznámiť.

NA ZVÁŽENIE

Zdôraznite význam bdelosti zamestnancov pri náznakoch nečestnosti, ale dbajte aj na to, aby nerobili unáhlené závery, osobitne pri diskusii o zisteniach s manažmentom a so zamestnancami účtovnej jednotky. Indikujte možné okolnosti (výstražné signály), ktoré, ak sa vyskytnú, môžu znamenať existenciu podvodu.

Podvod je vo všeobecnosti odhalený pomocou identifikovania zákonitostí, výnimiek a osobitostí pri transakciách a udalostiach. Napríklad, neoprávnený nárok zaznamenaný na účte nákladov nemusí byť z pohľadu finančných výkazov významný, ale môže naznačovať oveľa väčší problém, ako je napríklad nedostatočná čestnosť manažmentu.

7.3 Komunikácia počas auditu a pri jeho dokončení

Každý člen audítorského tímu má trochu iný pohľad na účtovnú jednotku. Niektoré informácie získané konkrétnym členom tímu dokonca nemusia dávať zmysel, pokiaľ nebudú skombinované s informáciami získanými iným členom tímu. Toto sa týka najmä takého podvodu, kde ide o identifikáciu zákonitostí, osobitostí a výnimiek v malom rozsahu a ktorá môže viesť k jeho konečnému odhaleniu.

Jednoduchou analógiou sú napríklad skladačky puzzle. Každá časť sama osebe neumožňuje vidieť celý obraz, až pokiaľ sa neposkladajú do seba všetky kúsky. To isté platí pre audit. Až keď sa všetci účastníci auditu podelia navzájom o vedomosti/zistenia, vzniká väčší obraz. Znázorňuje to nasledujúca schéma.

Schéma 7.3-1

Vzájomná výmena zistených informácií



Diskusia tímu sa nemusia obmedziť len na plánovacie stretnutie. Členovia audítorského tímu by mali byť pripravení komunikovať a podeliť sa o informácie, ktoré získajú počas auditu o všetkých relevantných záležitostiach, najmä keď to ovplyvňuje posúdenie rizík a plánované audítorské postupy.

NA ZVÁŽENIE

Zorganizujte krátke porady v dôležitých momentoch počas auditu.

Okrem diskusií týkajúcich sa plánovania auditu na začiatku zákazky môže byť pre audítorský tím, aj keď je malý, prínosné (ale nevyžaduje sa to), aby sa stretol (alebo uskutočnil konferenčný hovor) a prediskutoval audítorské zistenia po jednotlivých fázach auditu.

Vykonajte postupy na posúdenie rizík a ďalšie audítorské postupy.

Tieto porady nemusia byť ani formálne, ani dlhé, ale umožňujú členom audítorského tímu ústne informovať o svojich zisteniach, nájdených výnimkách a spozorovaných problémoch. Môžu tiež informovať o záležitostiach (akokoľvek malých, nedôležitých), ktoré vyzerajú zvláštne alebo nedávajú zmysel. Sú to práve často drobné záležitosti, ktoré, ak sú skombinované s informáciami získanými od ostatných členov tímu, poukazujú na možné faktory rizika (napr. podvodu), pri ktorých sa môže požadovať vykonanie ďalšej práce. Aj vtedy, ak sa audítorský tím skladá iba z dvoch ľudí, môžu tieto stretnutia viesť k významným výsledkom.

NA ZVÁŽENIE (pokračovanie)**Dokončenie auditu**

Po dokončení predchádzajúceho auditu existuje snaha pokračovať ďalej v práci a začať pracovať na ďalšej zákazke. V dôsledku toho sa môže veľa poznatkov, ktoré by mohli pomôcť auditu v budúcom období, stratiť. Krátke stretnutie alebo konferenčný hovor po každom audite by sa dal využiť na získanie spätnej väzby od audítorského tímu a rozhodnutí o tom, čo by sa mohlo zlepšiť. Patrí sem identifikácia:

- oblastí auditu, ktoré budú v budúcnosti vyžadovať viac alebo menej pozornosti;
- všetkých ostatných neočakávaných zistení, nezvyčajných transakcií alebo finančných tlakov, ktorým je vystavený personál a ktoré môžu naznačovať podvod alebo stimul pre spáchanie podvodu;
- všetkých plánovaných zmien, ktoré ovplyvnia budúce zákazky, ako sú napríklad zmeny kľúčového personálu, nové financovanie, akvizície, nové produkty alebo služby, zavedenie nového účtovného systému alebo ostatné zmeny týkajúce sa systému internej kontroly;
- oblastí, kde by sa mohla poskytnúť dodatočná pomoc zo strany účtovnej jednotky, ako napríklad analýza určitých oblastí finančných výkazov; a
- tam, kde existujú významné rizikové faktory, mohlo by sa na záverečnej porade diskutovať o tom, či chce firma naďalej pokračovať s daným klientom aj v ďalšom období. Ak sa firma vzdá klienta ihneď po tom, ako audit skončí, budú dôvody pre tento krok v mysli každého ešte čerstvé a firme to poskytne viac času na to, aby si našla iného audítora.

Na úvodnom plánovacom stretnutí sa môže spresniť dátum a čas týchto porád.

7.4 Prípadové štúdie— Diskusie audítorského tímu

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Pred stretnutím by členom tímu pracujúcim na zákazke mohli byť rozoslané finančné výkazy za predchádzajúce obdobia, zoznam posúdených rizík z predchádzajúcich období (alebo súčasného, bežného obdobia, ak došlo k aktualizácii) a audítorská reakcia. Na stretnutí zdôraznite potrebu profesionálneho skepticizmu a potrebu ihneď nahlásiť podozrivé situácie alebo možné varovné signály či podvody.

Dokumentácia môže mať formu štandardnej agendy alebo záznamu k spisu.

Prípadová štúdia A — Dephta Furniture, Inc.

Dátum stretnutia: 8. decembra 20X2

Bod agendy	Zápisnica zo stretnutia
1. Významnosť a významné účtovné zostatky.	Zvýšenie celkovej významnosti na 10 000 € na základe rastu ziskovosti a tržieb a vykonávacej významnosti na 7 500 €.
2. Harmonogram, kľúčové dátumy a dostupnosť personálu klienta.	Potvrdené, že harmonogram z minulého roka je vhodný a naše požiadavky na manažment, aby pomohol s vypracovaním určitých prehľadov, sú primerané.
3. Čo sa môžeme naučiť zo skúseností z minulosti, napr. záležitosti/udalosti, ktoré spôsobili omeškanie, a oblasti, ktoré boli príliš/nedostatočne auditované?	Interná kontrola zásob bola minulý rok nedostatočná a viedla k potrebe dodatočnej práce. Klient naznačil, že tento problém sa bude do konca tohto roka riešiť.
4. Existujú nové obavy čo sa týka bezúhonnosti manažmentu, nepretržitého fungovania podniku, súdnych sporov a pod.?	Pozri výstrižok z novín: Parvin. Môže to byť ojedinelá záležitosť, ale musíme byť opatrní.
5. Zmeny v prevádzke a/alebo vo finančných podmienkach podniku, regulácie v odvetví, v použitých účtovných predpisoch a zmeny personálu v tomto roku.	Tržby z predaja cez internet dosahujú teraz 12 % tržieb. Existujú aj plány na podstatný nárast. To vytvorí nápor na peňažné zdroje, internú kontrolu a prevádzkový systém. Súčasný ekonomický pokles vytvára dodatočný tlak na organizáciu, aby si udržala dosiahnutú úroveň tržieb bez ohľadu na pokles dopytu a predajných cien.
6. Náchylnosť finančných výkazov na podvod. Ako by mohol byť v účtovnej jednotke spáchaný podvod? Vypracujte možné scenáre a potom naplánujte postupy, ktoré by potvrdili alebo vyvrátili všetky podozrenia.	Je možné, že manažment bude neobjektívny a bude sa snažiť zasahovať, aby sa vyhol daňovej povinnosti. Odhady manažmentu, denníkové záznamy a transakcie so spriaznenými osobami sú náchylné na podvod. Takisto Arjan (senior predajca) má nákladný životný štýl. Mali by sme sa pozrieť na výpočet odmien a tržby z predaja.
7. Závažné riziká, ktoré si vyžadujú osobitnú pozornosť.	Neplnenie podmienok bankového úveru. Suraj hovorí, že sa chystá opätovne rokovať s bankou o podmienkach na tento rok, aby získal istú flexibilitu.
8. Primerané reakcie auditu na identifikované riziká.	Podrobný plán auditu sa v určitom rozsahu opätovne posúdil za účasti zodpovedných členov tímu a boli identifikované viaceré možnosti zlepšenia.
9. Zvážte potrebu odborných znalostí alebo konzultantov, testovanie interných kontrol verzus substantívne postupy, potrebu zaviesť prvok nepredvídateľnosti do niektorých testov auditu a prácu, ktorú by mohol realizovať klient.	IT špecialista sa musí pozrieť na predaj cez internet a kontroly IT vo všeobecnosti.. Návšteva je plánovaná na december tohto roka.
10. Úlohy auditorského tímu, časový rozvrh a preverky spisu.	Celkové a podrobné plány auditu boli aktualizované.
Vypracoval: FJ	Dátum: 8. decembra 20X2
Preveril: LF	Dátum: 5. januára 20X3

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Záznam k spisu: Kumar & Co.

Dňa 8. decembra 20X2 sa audítorský tím (partner a senior zamestnanec) stretol, aby naplánoval audítorskú zákazku spoločnosti Kumar & Co.

Prediskutovali sme nasledujúce:

- Celková významnosť bola znížená na 2 500 € na základe poklesu ziskovosti a tržieb. Vykonávacia významnosť bola stanovená na 1 800 €.
- Raj sa v poslednom čase začal sústreďovať na osobné rodinné záležitosti. Práca účtovníka nemusí byť preverovaná adekvátne. To spôsobuje, že Ruby má značnú kontrolu nad vykazovanými číslami. Všetky neúmyselné alebo úmyselné chyby Ruby by mohli zostať neodhalené. Toto by malo byť pri audite považované za významné riziko podvodu.
- Zaujatosť a zasahovanie zo strany manažmentu by sa mohli vyskytnúť pri snahe obísť daňovú povinnosť alebo pri snahe zabrániť porušeniu podmienok bankových zmlúv. Odhady manažmentu boli tradične konzervatívne. Audítorskému tímu bolo pripomenuté, aby dával pozor na čokoľvek, čo sa zdá byť nezvyčajné.
- Dáme dobrý pozor na transakcie a ceny produktov pre spriaznené osoby Dephta.

Plán auditu:

- Bolo potvrdené, že časový rozvrh v minulom období bol primeraný a znovu požiadame manažment, aby nám pomohol pripraviť určitý časový harmonogram. Pretože v minulom období mala spoločnosť Kumar & Co. ťažkosti dodať nám požadované prehľady, pripravíme s Ruby v predstihu príklady prehľadov a poskytneme ich spoločnosti, aby sme sa ubezpečili, že chápe, čo je potrebné a ktoré dátumy sú záväzné.
- Podrobný plán auditu bol preverený v niektorých podrobnostiach. V niektorých oblastiach boli rozšírené postupy na základe posúdených rizík a niektoré iné postupy boli eliminované v prípadoch, kde bolo posúdené riziko nízke.
- Rozhodli sme sa, že bude efektívnejšie, keď vykonáme substantívne postupy, nie testy kontrol, keďže neexistujú tvrdenia, pri ktorých by substantívne postupy sami osebe neposkytovali dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

Vypracoval: FJ **Dátum:** 8. decembra 20X2

Preveril: LF **Dátum:** 5. januára 20X3

8 Prirodzené riziká – identifikácia

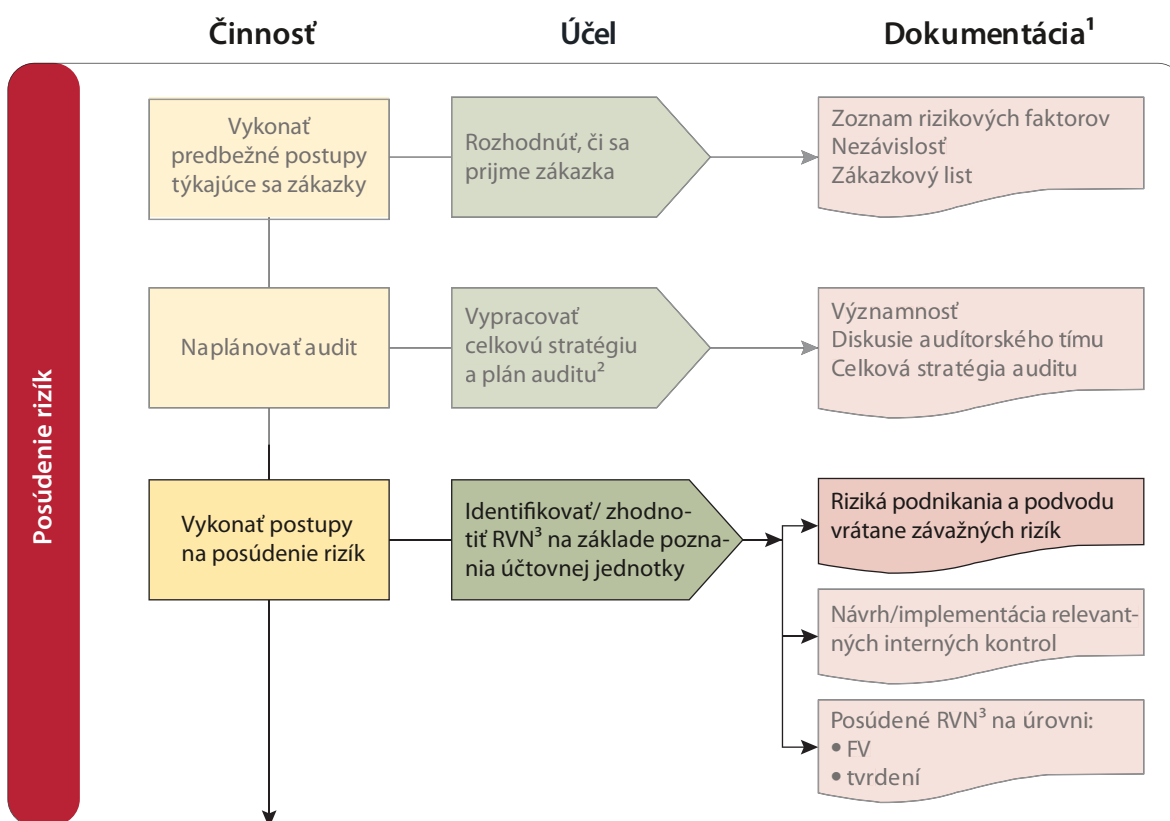
Obsah kapitoly

Ako identifikovať riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch.

Relevantné štandardy ISA

240, 315

Schéma 8.0-1



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.

Obsah #	Ciele štandardov ISA
240.10	Audítor má tieto ciele: <ul style="list-style-type: none"> a) identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností spôsobených podvodom, b) na základe auditu získať dostatok vhodných dôkazov týkajúcich sa posudzovaných rizík významných nesprávností spôsobených podvodom, a to tak, že navrhne a vykoná vhodné reakcie na túto skutočnosť, a c) vhodne reagovať pri podozrení na podvod alebo pri podvode zistenom počas auditu.
315.3	Cieľom audítora je prostredníctvom pochopenia účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane jej internej kontroly identifikovať a posúdiť riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch spôsobené podvodom alebo chybou na úrovni finančných výkazov i na úrovni tvrdení a poskytnúť tak základ pre vypracovanie a implementáciu reakcií na posúdené riziká významnej nesprávnosti.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
200.13	Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam: <ul style="list-style-type: none"> (n) Riziko významnej nesprávnosti (Risk of material misstatement) – riziko, že finančné výkazy pred vykonaním auditu obsahujú významné nesprávnosti. Skladá sa z dvoch komponentov, ktoré sa na úrovni tvrdení opisujú takto: <ul style="list-style-type: none"> (i) prirodzené riziko (Inherent risk) – náhynnosť tvrdenia týkajúceho sa triedy transakcie, účtovného zostatku alebo zverejnenej informácie na nesprávnosť, ktorá môže byť významná buď jednotlivo, alebo v súhrne s inými nesprávnosťami, a to pred zohľadnením súvisiacich kontrol, (ii) kontrolné riziko (Control risk) – riziko, že interná kontrola účtovnej jednotky nezabráni vzniku nesprávnosti, alebo včas neodhalí a neopraví nesprávnosť, ktorá by sa mohla objaviť v tvrdení o triede transakcie, účtovnom zostatku alebo zverejnenej informácii a ktorá môže byť významná buď jednotlivo, alebo súhrnne, spoločne s inými nesprávnosťami.
240.11	Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam: <ul style="list-style-type: none"> a) Podvod (Fraud) – úmyselné konanie jednej alebo viacerých osôb z radov manažmentu, osôb poverených spravovaním a riadením, zamestnancov, prípadne tretích strán, pri ktorom sa použije lož na získanie neoprávnenej alebo nezákonnej výhody. b) Rizikové faktory podvodu (Fraud risk factors) – udalosti alebo podmienky, ktoré naznačujú podnet alebo tlak na spáchanie podvodu, prípadne vytvárajú možnosť na jeho spáchanie.
240.12	V súlade s ISA 200 je audítor povinný zachovávať počas celého auditu postoj profesionálneho skepticizmu, pripúšťajúc možnosť existencie významných nesprávností spôsobených podvodom, pričom tento postoj zachováva bez ohľadu na svoje predchádzajúce skúsenosti s čestnosťou a bezúhonnosťou manažmentu účtovnej jednotky a osôb poverených spravovaním a riadením (pozri odseky A7 – A8).
240.13	Audítor môže akceptovať záznamy a dokumenty ako pravé, ak nemá dôvod veriť opaku. Ak okolnosti zistené počas auditu spôsobia, že sa bude domnievať, že určitý dokument nie je hodnoverný, prípadne že podmienky v niektorom dokumente boli upravené, neboli však poskytnuté audítorovi, je audítor povinný skúmať ďalej (pozri odsek A9).
240.15	ISA 315 vyžaduje, aby členovia tímu pracujúceho na zákazke navzájom diskutovali a partner zodpovedný za zákazku stanovil, o ktorých skutočnostiach treba informovať tých členov tímu, ktorí sa na diskusii nezúčastnili. Takáto diskusia sa musí zameriavať najmä na to, ako a kde môžu byť finančné výkazy účtovnej jednotky náhynné na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom, vrátane spôsobu, akým by k podvodu mohlo dôjsť. Pri diskusii nesmú členovia tímu vychádzať z presvedčenia, že manažment a osoby poverené spravovaním a riadením sú čestné a bezúhonné osoby (pozri odseky A10 – A11).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
240.17	<p>Audítor je povinný získať od manažmentu informácie, ktoré sa týkajú:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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), 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 pravdepodobne existuje riziko podvodu (pozri odsek A14), prípadnej komunikácie manažmentu s osobami poverenými spravovaním so zreteľom na procesy, ktoré manažment používa na identifikáciu rizík podvodu v účtovnej jednotke a na reagovanie na tieto riziká, prípadnej komunikácie manažmentu so zamestnancami týkajúcej sa ich názorov na obchodné praktiky 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>
240.22	<p>Audítor je povinný vyhodnotiť, či nezvyčajné alebo neočakávané vzťahy zistené počas vykonávania analytických postupov vrátane tých, ktoré sa týkajú výnosových účtov, môžu naznačovať riziko významných nesprávností spôsobených podvodom.</p>
240.23	<p>Audítor je povinný zvážiť, či iné informácie, ktoré získa, nenaznačujú riziko významných nesprávností spôsobených podvodom (pozri odsek A22).</p>
240.24	<p>Audítor je povinný vyhodnotiť, či informácie, ktoré získal pri iných postupoch na posudzovanie rizík a pri vykonávaní súvisiacich aktivít, naznačujú prítomnosť jedného alebo viacerých rizikových faktorov podvodu. Rizikové faktory podvodu síce nemusia nevyhnutne naznačovať existenciu podvodu, často sú však prítomné v situáciách, v ktorých došlo k podvodu, preto môžu naznačovať riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom (pozri odseky A23 – A27).</p>
240.44	<p>Do auditorskej dokumentácie o audítorovom poznaní účtovnej jednotky a jej prostredia a o posúdení rizík významných nesprávností podľa požiadaviek ISA 315 musí audítor zahrnúť:</p> <ol style="list-style-type: none"> dôležité rozhodnutia, ku ktorým sa dospelo počas diskusií medzi členmi tímu pracujúceho na zákazke, pokiaľ ide o náchylnosť finančných výkazov účtovnej jednotky na významnú nesprávnosť spôsobenú podvodom, a identifikované a posúdené riziká významných nesprávností spôsobených podvodom na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.
315.11	<p>Audítor sa oboznámi:</p> <ol style="list-style-type: none"> s relevantnými odvetvovými, regulačnými a inými externými faktormi vrátane platného rámca pre finančné vykazovanie (pozri odseky A17 – A22), s charakterom účtovnej jednotky vrátane: <ol style="list-style-type: none"> jej prevádzkovej činnosti, jej vlastníckej štruktúry a štruktúry správy a riadenia, typu investícií, ktoré spoločnosť uskutočňuje, prípadne ktoré plánuje uskutočniť, vrátane investícií do účtovných jednotiek na osobitné účely, 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), 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 účtovnými pravidlami používanými v príslušnom odvetví (pozri odsek A28), s cieľmi a stratégiami účtovnej jednotky a súvisiacimi podnikateľskými rizikami, ktoré môžu viesť k riziku významných nesprávností (pozri odseky A29 – A35), s meraním a preverovaním finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (pozri odseky A36 – A41).

8.1 Prehľad

Identifikácia rizík je základom auditu. Nielen vychádza z audítorských postupov zameraných na oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím, ale tvorí aj ich neoddeliteľnú súčasť. Bez dôkladného poznania účtovnej jednotky môžu audítorovi určité faktory rizika uniknúť. Napríklad, ak by tržby klienta rástli, môže byť pre audítora dôležité poznať, že tržby v danom odvetví ako celku zaznamenali prudký pokles.

Cieľ fázy posúdenia rizík auditu je identifikovať zdroje rizík a potom posúdiť, či mohli mať za následok vznik významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. Toto poskytuje audítorovi potrebné informácie na to, aby smeroval audítorské úsilie na oblasti, v ktorých riziká významnej nesprávnosti sú vysoké a menej ho orientoval na oblasti s nízkym rizikom.

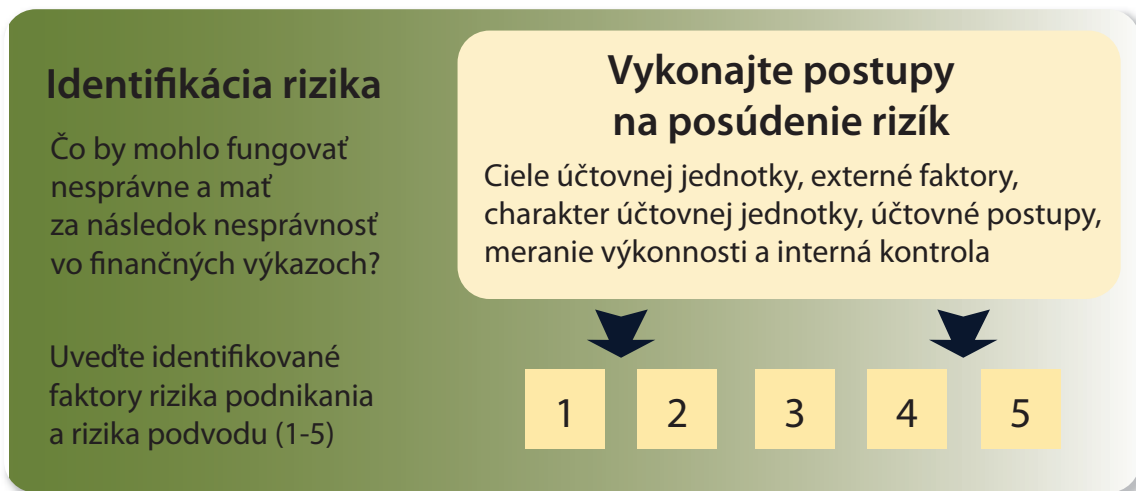
Posudzovanie rizík má dve samostatné časti:

- identifikácia rizík (otázka „čo môže fungovať nesprávne“); a
- posúdenie rizík (určenie významnosti každého rizika).

Posúdením rizík sa zaoberá zväzok 2, kapitola 9.

Identifikácia rizík je znázornená v nasledujúcej schéme.

Schéma 8.1-1



NA ZVÁŽENIE

Najskôr identifikujte riziká.

Nemôžete posúdiť riziko, ak najskôr nebolo identifikované. Vyhýbajte sa pokušeniu predpokladať, že na základe toho, že účtovná jednotka je malá, neexistujú relevantné riziká, alebo že riziká významnej nesprávnosti budú tie isté ako v predchádzajúcom období. Existovať môžu aj nové riziká a charakter/významnosť niektorých predchádzajúcich identifikovaných rizík sa mohli zmeniť.

Po prvej zákazke sa zamerajte na to, čo sa zmenilo od minulého obdobia.

Po prvej zákazke sa zamerajte na to, čo sa zmenilo v rámci šiestich zdrojov rizík (pozri schému 8.4-1), namiesto toho, aby ste začali odznovu. Ušetrí to čas a zameria pozornosť na charakter a vplyv nových rizík, ktoré môžu teraz existovať, a tiež na revíziu tých rizík, ktoré boli identifikované predtým.

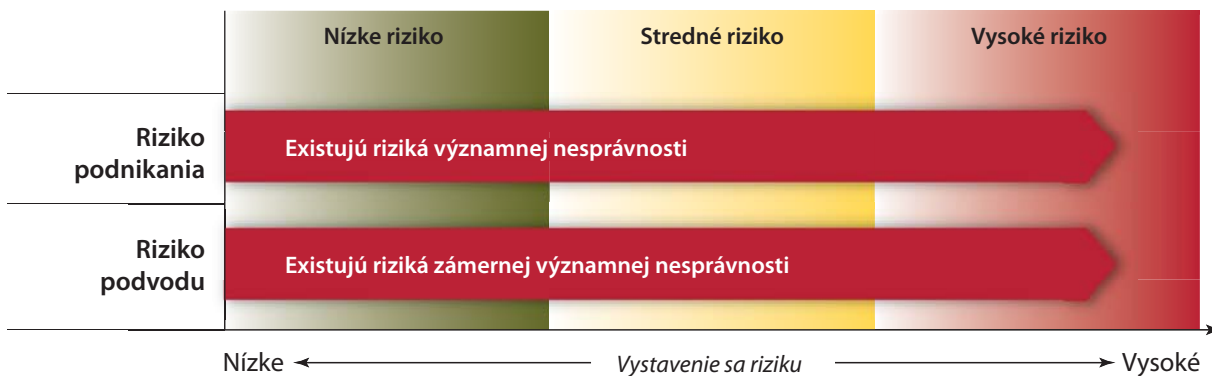
8.2 Typy rizík

Existujú dva hlavné typy rizík:

- riziko podnikania; a
- riziko podvodu.

Rozdiel medzi rizikom podnikania a rizikom podvodu je, že riziko podvodu vyplýva z úmyselného ľudského konania. Tento fakt znázorňuje nasledujúca schéma:

Schéma 8.2-1



Poznámka: V mnohých prípadoch môže ísť tak o riziko podnikania, ako aj o riziko podvodu. Napríklad, zavedenie nového účtovného systému vytvára neistotu (počas toho, ako sa zamestnanci začajú pracovať s novými systémom, sa môžu vyskytnúť chyby) a je klasifikované ako riziko podnikania. Ale mohlo by to byť tiež klasifikované ako riziko podvodu, pretože niekto by mohol využiť neistotu ako príležitosť na spreneverenie majetku alebo manipuláciu s finančnými výkazmi.

Riziko podnikania

Výraz „riziko podnikania“ má širší význam než riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch.

Riziko podnikania môže vyplývať z významných podmienok, udalostí, okolností, činnosti alebo nečinnosti, ktoré by mohli mať negatívny vplyv na schopnosť účtovnej jednotky dosiahnuť svoje ciele a realizovať svoje stratégie. Príkladom môže byť aj stanovenie neprímeraných cieľov a stratégií.

Riziko podnikania zahŕňa tiež udalosti, ktoré vyplývajú zo zmeny, zložitosti alebo neschopnosti rozpoznať potrebu zmeny. Zmena môže vzniknúť napríklad:

- z vývoja nových produktov, ktorý môže zlyhať;
- z nedostatočného trhu, i keď bol nový produkt úspešne vyvinutý; alebo
- z chýb produktov, ktoré môžu vyústiť do záväzkov a straty dobrého mena.

Riziko podvodu

Riziko podvodu sa vzťahuje na udalosti alebo podmienky, ktoré indikujú motiváciu alebo tlak k spáchaniu podvodu, alebo poskytujú príležitosť na spáchanie podvodu.

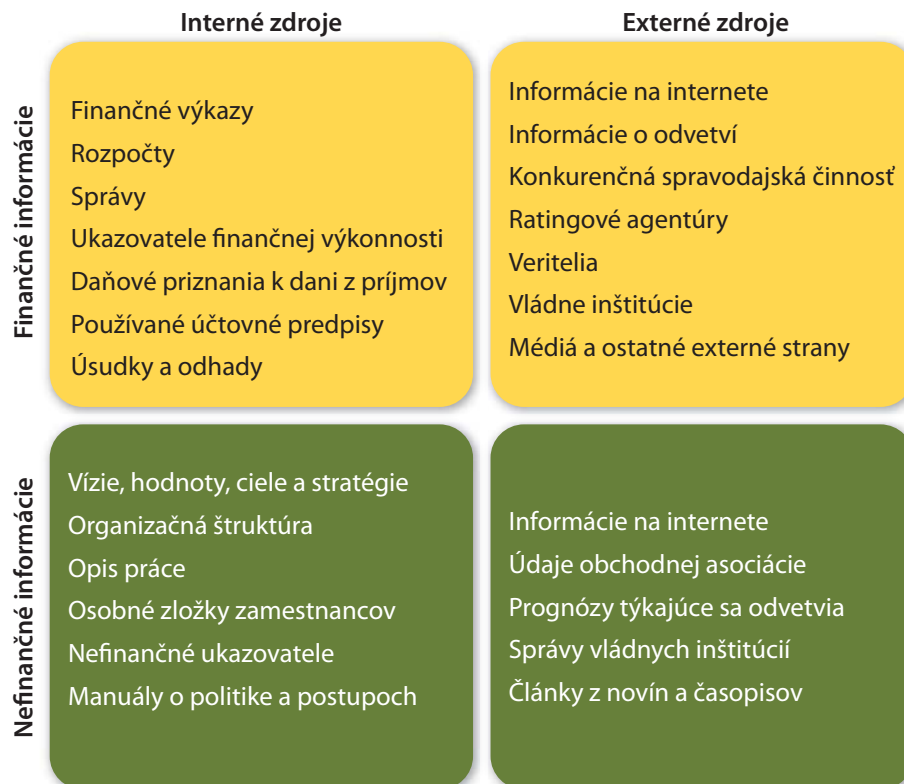
Audítora oboznámenie sa s rizikovými faktormi podnikania alebo podvodu zvyšuje pravdepodobnosť identifikovania rizík významnej nesprávnosti. Neexistuje však žiadna zodpovednosť audítora identifikovať alebo posúdiť všetky možné riziká podnikania.

8.3 Zdroje informácií o účtovnej jednotke

Prvým krokom v procese posúdenia rizík je zber (alebo aktualizácia) čo najrelevantnejších informácií o účtovnej jednotke. Tieto informácie poskytujú dôležitý referenčný rámec na identifikáciu a posúdenie možných faktorov rizík.

Informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí sa môžu získať tak z interných, ako aj z externých zdrojov. V mnohých prípadoch začne audítor s internými zdrojmi informácií. Tieto informácie sa môžu následne skontrolovať z hľadiska konzistencie s informáciami získanými z externých zdrojov, ako sú napríklad údaje z obchodných združení a informácie o všeobecných ekonomických podmienkach, ktoré sa dajú často získať z internetu. Nasledujúca schéma ukazuje niektoré dostupné potenciálne zdroje informácií.

Schéma 8.3-1



NA ZVÁŽENIE

Hlavným zdrojom informácií, ktorý sa často prehliada, sú spisy s pracovnou dokumentáciou audítora z predchádzajúcej zákazky. Často môžu obsahovať cenné informácie o skutočnostiach, ako sú:

- úvahy alebo otázky, ktorým sa treba venovať pri plánovaní auditu tohto obdobia;
- hodnotenie a zdroj možných úprav a nenapravených chýb;
- oblasti, kde sa objavia nezhody, ako napríklad predpoklady používané pri účtovných odhadoch;
- oblasti, ktoré sa javia ako náchylné na podvod; a
- otázky, ktoré vyšli najavo v rámci komunikácie audítora s manažmentom a osobami poverenými správaním.

Informácie získané z posúdenia rizík vykonaného pred prijatím zákazky alebo pokračovaním v nej môžu byť použité v rámci oboznamovania sa audítorského tímu s účtovnou jednotkou.

8.4 Postupy na posúdenie rizík

Na základe informácií získaných od účtovnej jednotky môže audítor zvoliť postupy na posúdenie rizík uvedené vo zväzku 1, kapitole 8. Tieto postupy na posúdenie rizík sú zvolené tak, aby došlo k oboznámeniu sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane internej kontroly a aby toto oboznámenie sa bolo aj zdokumentované.

Rozsah poznatkov požadovaných audítorom pre identifikáciu rizík je obsiahnutý v šiestich kľúčových oblastiach, tak ako je to znázornené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.4-1

A. Externé faktory	Charakter odvetvia Regulačné prostredie Rámec finančného vykazovania
B. Charakter účtovnej jednotky	Prevádzka a kľúčový personál Vlastníctvo a spravovanie Investície, štruktúra a financovanie
C. Účtovné postupy	Výber a uplatnenie Dôvody na zmeny Vhodnosť pre účtovnú jednotku
D. Ciele a stratégie účtovnej jednotky	Podnikateľské plány a stratégie Finančné dopady a podnikateľské riziká
E. Hodnotenie/ Preverenie finančnej výkonnosti	Čo sa hodnotí Kto preveruje finančné výsledky
F. Interná kontrola relevantná pre audit	Procesy a relevantné kontroly na zníženie rizík na úrovni účtovnej jednotky a na úrovni transakcií

Dostatočnosť informácií (hĺbka porozumenia), akú vyžaduje audítor, je záležitosťou odborného úsudku. Je nižšia ako tá, ktorú má manažment pri riadení účtovnej jednotky. Posledná časť („F“ v predchádzajúcej schéme), ktorá sa týka systému interných kontrol relevantných pre audit, je opísaná v zväzku 1, kapitole 5 a zväzku 2, kapitole 4, 11 a 12.

Získanie poznatkov o charaktere účtovnej jednotky a jej prostredí, vrátane internej kontroly, má niekoľko výhod, ako uvádza nasledujúca schéma:

Schéma 8.4-2

Poskytuje referenčný rámec	
Výhody získané z poznatkov o účtovnej jednotke	<p>Identifikácia rizík a voľba reakcie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zhodnotenie posúdení rizík. • Voľba vhodných reakcií na identifikované riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. • Stanovenie významnosti (pozri zväzok 2, kapitolu 6). • Výber očakávaní potrebných na vykonávanie analytických postupov. • Návrh/vykonávanie ďalších audítorských postupov na zníženie audítorského rizika na prijateľne nízku úroveň. • Zhodnotenie dostatočnosti/vhodnosti získaných audítorských dôkazov (napr. vhodnosť použitých predpokladov a písomných a ústnych vyhlásení manažmentu). <p>Preverenie finančných výkazov</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zhodnotenie výberu a aplikácie účtovných postupov zo strany manažmentu. • Zváženie primeranosti informácií zverejnených vo finančných výkazoch. • Identifikácia oblastí auditu vyžadujúcich si osobitné zváženia (napr. transakcie so spriaznenými osobami, nezvyčajné alebo zložité zmluvné vzťahy, nepretržité pokračovanie v činnosti alebo nezvyčajné transakcie).

NA ZVÁŽENIE

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou nie je pevne stanovenou úlohou, ktorú možno dokončiť na začiatku auditu a ďalej sa jej už nevenovať. Je dôležité naďalej sa oboznamovať s účtovnou jednotkou v priebehu auditu a zostať ostražitý k faktorom rizík, ktoré predtým neboli identifikované, alebo kde pôvodné posúdenie rizík musí byť aktualizované.

8.5 Zdroje rizík

Chyby a podvod vo finančných výkazoch vznikajú z faktorov rizík, ktoré majú svoj pôvod v jednej alebo vo viacerých zo šiestich oblastí požadovaných pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou (pozri schému 8.4-1).

Príkladom môže byť nová a zložitá daň zavedená pre účtovnú jednotku. Predstavuje externý rizikový faktor. Riziko nesprávnosti vo finančných výkazoch môže spočívať v zlej interpretácii nového zákona, ktorá má za následok nesprávny výpočet splatnej dane a jej dlžnej sumy. Všimnite si, že zdrojom (alebo príčinou) rizík je nová daň, ktorá ovplyvňuje účtovnú jednotku, a nie chyba vo výpočte, ktorá už je efektom faktora rizika. V dôsledku novej dane rastie riziko chybného výpočtu.

Nasledujúca schéma uvádza šesť požadovaných oblastí, s ktorými sa treba oboznámiť ako s možným zdrojom rizika. Všimnite si, že zdroje rizika sa zvyčajne nevzťahujú na konkrétnu oblasť finančných výkazov. Napríklad, pokles ekonomiky by mohol viesť k nesprávnostiam vo viacerých finančných výkazoch, ako sú zásoby, pohľadávky, predaj atď. Najskôr

teda identifikujte zdroj rizika a potom identifikujte, kde by sa mohli následne vyskytnúť nesprávnosti vo finančných výkazoch.

Schéma 8.5-1



* RVN = Riziko významnej nesprávnosti

Príklady zdrojov rizík (ale nie vplyvu na špecifické oblasti finančných výkazov) sú znázornené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.5-2

Zdroje rizika podnikania a rizika podvodu	
Ciele a stratégie účtovnej jednotky	<ul style="list-style-type: none"> • Nevhodné, nerealistické alebo prehnane agresívne ciele a stratégie. • Nové produkty alebo služby alebo inklinácia k novým oblastiam podnikania. • Vstup do oblastí podnikania/transakcií, s ktorými má účtovná jednotka malú skúsenosť. • Nekonzistentnosť medzi stratégiami v oblasti IT a v oblasti podnikania. • Reakcie na prudký nárast alebo pokles tržieb, ktorý môže zaťažovať systém internej kontroly a schopnosti ľudí. • Použitie zložitých schém financovania. • Reštrukturalizácia firmy. • Významné transakcie so spriaznenými osobami.

Zdroje rizika podnikania a rizika podvodu	
Externé faktory	<ul style="list-style-type: none"> • Stav ekonomiky a zmeny vládnej regulácie. • Klesajúci dopyt po službách a produktoch účtovnej jednotky. • Vysoká miera zložitých predpisov. • Zmeny v odvetví. • Neschopnosť získať požadované zdroje (materiál alebo schopný personál). • Úmyselná sabotáž produktov a služieb účtovnej jednotky. • Obmedzená dostupnosť kapitálu a úverov.
Charakter účtovnej jednotky	<ul style="list-style-type: none"> • Nízka firemná kultúra a nedostatočná správa a riadenie. • Nekompetentný personál v kľúčových pozíciách. • Zmeny kľúčových zamestnancov vrátane odchodu kľúčového manažmentu. • Zložitosť prevádzok, organizačnej štruktúry alebo produktov. • Nedostatky produktov a služieb, ktoré môžu mať za následok záväzky a ohrozenie reputácie. • Zlyhanie pri rozpoznaní potreby zmeny (požadované schopnosti a technológie). • Slabé stránky v internej kontrole, konkrétne tie, ktorými sa nezaobrá ani manažment. • Slabé vzťahy s externými poskytovateľmi financií, ako sú napríklad banky. • Nepretržité pokračovanie v činnosti a problémy s likviditou vrátane straty významných zákazníkov. • Zavedenie nových systémov súvisiacich s finančným vykazovaním.
Indikátory výkonnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Ukazovatele výkonnosti nepoužívané manažmentom pri hodnotení výkonu účtovnej jednotky a dosahovaní cieľov. • Ukazovatele nepoužívané na zdokonalenie činnosti alebo vykonanie nápravných opatrení.
Účtovné postupy	<ul style="list-style-type: none"> • Nekonzistentná aplikácia účtovných postupov. • Nesprávne používanie účtovných postupov.
Interná kontrola	<ul style="list-style-type: none"> • Nedostatočný dohľad manažmentu nad každodennou činnosťou. • Nedostatočné alebo neexistujúce kontroly nad aktivitami na úrovni účtovnej jednotky, ako sú ľudské zdroje, podvod a príprava účtovných informácií, ako napríklad odhadov a finančných správ. • Nedostatočné alebo neexistujúce kontroly nad transakciami, ako sú výnosy, nákupy, náklady a mzdová evidencia. • Nízka ochrana majetku.

8.6 Riziko podvodu

Výraz „podvod“ znamená úmyselný čin jedného alebo viacerých jednotlivcov v rámci manažmentu, osôb poverených spravovaním, zamestnancov alebo tretích strán a použitie klamstiev na dosiahnutie neprimeraných alebo nelegálnych výhod.

Podvod, na ktorom sa podieľal jeden alebo viac členov manažmentu alebo osôb poverených spravovaním, sa označuje ako „podvod zo strany manažmentu“. Podvod, v ktorom boli zainteresovaní zamestnanci účtovnej jednotky, sa označuje ako „podvod zo strany zamestnancov“. V oboch prípadoch môže ísť o dohodu s páchatelmi v rámci účtovnej jednotky alebo s tretími stranami mimo účtovnej jednotky.

Nasledujúca schéma načrtáva typy a charakteristiky podvodu.

Schéma 8.6-1

	Manipulácia s finančnými výkazmi (vykázanie vyššej/nížšej úrovne zisku, než sa reálne dosiahla)		Sprenevera aktív (zmena majetku na osobné využitie)	
Kto?	Majitelia a manažment	Zamestnanci	Majitelia a manažment	Zamestnanci
Prečo?	Osobný prospech (ako napríklad zníženie daní, predaj podniku za „nafúknutú“ cenu alebo vyplatenie bonusu) Zdôvodniť ukončenie (zostať v biznise, uľahčiť prácu, zachovať financovanie, slúžiť komunite)	Osobný prospech (ako napríklad získanie bonusu počítaného na základe výkonnosti, zamlčať straty, alebo zatajiť odcudzený majetok)	Osobný prospech alebo pomoc niekomu v núdzi	Osobný prospech alebo pomoc niekomu v núdzi
Ako?	Obchádzanie fungovania internej kontroly, falošné/nesprávne transakcie, tajná dohoda, manipulácia s účtovnými postupmi Zneužitie nedostatkov v internej kontrole	Falošne alebo nesprávne zaúčtované transakcie, tajná dohoda, manipulácia s účtovnými postupmi Zneužitie nedostatkov v internej kontrole	Obchádzanie fungovania internej kontroly Krádež zásob/majetku, tajná dohoda Zneužitie nedostatkov v internej kontrole	Krádež zásob/majetku, tajná dohoda Zneužitie nedostatkov v internej kontrole
Kolko?	Tendencie, že budú často vysoké vďaka postaveniu manažmentu v účtovnej jednotke a poznaniu internej kontroly	Často malé sumy, z hľadiska objemu, ale časom sa môžu významne naakumulovať, ak zostanú neodhalené	Často založené na konkrétnej potrebe. I keď sú zo začiatku malé, ľahko sa zvýšia, ak sa rýchlo neodhalia.	Často založené na konkrétnej potrebe. Mohli by byť malé, pravdepodobne sa zvýšia, ak sa rýchlo neodhalia.

NA ZVÁŽENIE

Pri každom identifikovanom faktore rizika zvážte, či ide o riziko podnikania, riziko podvodu, alebo obe. Mnohé zdroje rizika môžu mať za následok tak riziko podnikania, ako aj riziko podvodu. Napríklad, zmena zamestnancov v oddelení účtovníctva môže mať za následok vznik chýb (riziko podnikania), alebo môže tiež niekomu poskytnúť príležitosť na spáchanie podvodu.

8.7 Typy a charakteristiky podvodu

Aj keď sa podvod môže vyskytnúť na každej úrovni organizácie, ak je zainteresovaný vrcholový manažment (a ide o vyššie peňažné sumy), ide zvyčajne o vážnejšiu záležitosť.

Niektoré z hlavných okolností, ktoré môžu vytvoriť prostredie na podvod, sú:

- neefektívna správa a riadenie firiem;
- nedostatok vodcovstva v rámci manažmentu a slabý „tón zhora“;
- vysoké odmeny viazané na finančné výsledky;

- dane a iné náklady, ktoré sú považované za veľmi vysoké alebo nespravodlivé;
- zložitosť pravidiel, predpisov a politík účtovnej jednotky;
- nereálne očakávania bankárov, investorov a iných zainteresovaných strán;
- klesajúce a nečakané zmeny ziskovosti;
- nereálne rozpočtové ciele, ktoré majú zamestnanci dosahovať; a
- nedostatočná interná kontrola, osobitne v čase organizačných zmien.

Z uvedeného vyplýva, že najefektívnejšou internou kontrolou na zabránenie podvodu je vysoká angažovanosť osôb poverených spravovaním a vrcholového manažmentu vykonávať správnu vec. To môže byť podložené komunikáciou podnikových hodnôt a etickým konaním, s ktorým sa možno stretnúť denno-denne. Platí to pre podniky všetkých veľkostí.

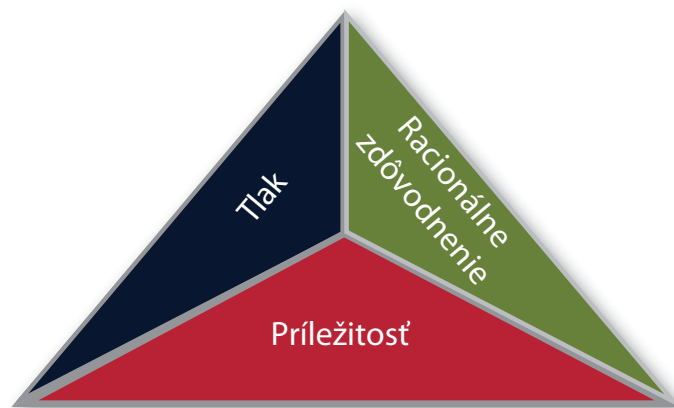
8.8 Trojuholník podvodu

Pri výkone postupov na posúdenie rizík musia členovia audítorského tímu zvážiť existenciu troch podmienok, ktoré často poskytujú stopu na identifikáciu existencie podvodu. Forenzní účtovníci často označujú tieto tri podmienky ako „trojuholník podvodu“ (pozri schému ďalej), pretože ak sú prítomné všetky podmienky, je vysoko pravdepodobné, že podvod nastane.

Týmito podmienkami sú:

- **Tlak**
Podvod je často vyvolaný okamžitými potrebami (napr. existencia významných osobných dlhov alebo snaha splniť očakávania analytikov a bánk v oblasti zisku), ktoré sa dajú ťažko zdieľať s ostatnými.
- **Príležitosť**
Nízka podniková kultúra a nedostatok adekvátnych postupov internej kontroly môže často viesť k presvedčeniu, že podvod by nebol odhalený.
- **Racionálne zdôvodnenie**
Racionálne zdôvodnenie je presvedčenie, že podvod v skutočnosti vykonaný nebol. Napríklad páchatel' ho odôvodňuje tvrdením: „Nie je to také dôležité“ alebo „Beriem si len to, čo si zaslúžim“.

Schéma 8.8-1



Napríklad, majiteľ v pozícii manažéra v stavebnej firme by dostal ponuku vybudovať významnú prístavbu k domu priateľa, s podmienkou, že pôjde iba o hotovostnú transakciu bez sprievodnej dokumentácie. Zvážte tieto tri podmienky:

- „**Tlak**“ na majiteľa v pozícii manažéra by bol v znížení daní, ktoré by mal inak zaplatiť.
- „**Príležitosť**“ je pre majiteľa v pozícii manažéra v obídení interných kontrol pri vykázaní výnosov a nezúčtovaní výnosov z predaja.
- „**Racionálne zdôvodnenie**“ by mohlo byť, že majiteľ v pozícii manažéra už aj tak platí príliš vysoké dane.

Poznámka: Ak chýba jedna z týchto troch podmienok, predaj za hotovosť sa pravdepodobne neuskutoční.

Zvážte tri zdroje rizika podvodu uvedené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.8-2

Zdroje rizika podvodu	
Motivácia a tlaky	<ul style="list-style-type: none"> • Finančná stabilita a ziskovosť je ohrozená podmienkami v ekonomike, danom odvetví a podmienkami, v akých účtovná jednotka vykonáva svoju činnosť. • Manažment je vystavený nadmernému tlaku, keď má splniť požiadavky alebo očakávania tretích strán alebo osôb poverených spravovaním (napr. stanovený výsledok hospodárenia alebo súlad s náročnými predpismi týkajúcimi sa životného prostredia a pod.). • Osobné finančné záväzky môžu vytvoriť tlak na manažment alebo zamestnancov, ktorí majú prístup k hotovosti alebo inému majetku náchylnému na krádež, tento majetok odcudziť. • Zlé vzťahy medzi účtovnou jednotkou a zamestnancami s prístupom k hotovosti alebo k inému majetku. Napríklad: <ul style="list-style-type: none"> – ohlásené alebo očakávané prepúšťanie zamestnancov v budúcnosti, – nedávne alebo očakávané zmeny plánov odmeňovania a benefitov zamestnancov, a – povýšenie, kompenzácie a iné odmeny nezodpovedajúce očakávaniam. • Osobná finančná situácia manažmentu a osôb poverených spravovaním môže byť ohrozená finančnou výkonnosťou účtovnej jednotky (napr. finančné podiely, kompenzácie, zábezpeky a pod.).
Postoje a racionálne zdôvodnenia	<p>Racionálne zdôvodnenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manažment sa zaujíma o využitie neprímeraných prostriedkov na: <ul style="list-style-type: none"> – minimalizáciu vykazaného výsledku hospodárenia z hľadiska daní, – zvyšovanie vykazaného výsledku hospodárenia z dôvodu vyhnutia sa porušeniu dohody s bankami, zvýšenia predajnej ceny účtovnej jednotky alebo plnenia cieľov stanovených tretími stranami. • Správanie zamestnancov naznačuje sklamanie a nespokojnosť s účtovnou jednotkou. • V rámci vyššieho manažmentu je morálka nízka. • Manažment toleruje zamestnancom niektoré krádeže. Napríklad, nesiaha sa na žiadne disciplinárne opatrenia, ak je zamestnanec prichytený pri krádeži. • Manažment nepresadzuje hodnoty alebo etické štandardy účtovnej jednotky. • Manažment ignoruje potrebu monitorovať alebo znižovať riziká týkajúce sa odcudzenia majetku.

Zdroje rizika podvodu	
Postoje a racionálne zdôvodnenia (pokračovanie)	<p>Postoje</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manažment je z minulosti známy porušovaním zákonov a predpisov alebo obvineniami z podvodu. • Manažment vykazuje zmeny v správaní alebo životnom štýle, ktoré môžu naznačovať, že došlo k odcudzeniu majetku. • Vyšší manažment poskytuje zlé etické príklady (napr. zvyšovanie oprávnených nákladov, krádeže pokladničnej hotovosti a pod.). • Manažment obchádzal existujúce interné kontroly. • Manažment neprijal primerané nápravné opatrenia v prípade známych nedostatkov v internej kontrole. • Majiteľ v pozícii manažéra nerobí rozdiel medzi osobnými a obchodnými transakciami. • Existujú hádky medzi vlastníkami v spoločnosti s malým počtom vlastníkov/akcionárov. • Manažment vykonáva opakované pokusy o ospravedlnenie dodatočného alebo nepriemeraného účtovania s odkazom na významnosť. • Vzťah medzi manažmentom a súčasným alebo predchádzajúcim audítorom je napätý.
Príležitosti	<p>Majetok náchylný na odcudzenie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veľké sumy hotovosti alebo transakcie s ňou. • Položky zásob, ktoré sú malé, s vysokou hodnotou alebo veľmi žiadané. • Ľahko prevoditeľný majetok, ako sú napríklad dlhopisy na doručiteľa, diamanty a počítačové procesory. • Nehnutelnosti, zariadenie a vybavenie, ktoré sú malé, obchodovateľné, alebo im chýba zreteľná identifikácia vlastníka.
	<p>Nedostatočné interné kontroly</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nedostatočný dohľad osôb poverených spravovaním nad procesmi manažmentu pri identifikovaní rizík podvodu a reakciách na ne. • Nedostatočné rozdelenie právomocí a kontrol. • Nedostatočný dohľad nad výdavkami vrcholového manažmentu. • Nedostatočný dohľad manažmentu nad zamestnancami zodpovednými za majetok. • Nedostatočné preverovanie záujemcov o prácu na pozície s prístupom k majetku. • Nedostatočné udržiavanie záznamov o majetku. • Nedostatočná autorizácia a schválenie transakcií. • Nedostatočná fyzická ochrana hotovosti, investícií, zásob alebo nehnuteľností, zariadení a vybavenia. • Neúplné alebo neskoré odsúhlasovania majetku. • Neskorá alebo nie vhodná dokumentácia o transakciách (napr. dobropisy za reklamovaný tovar). • Nie je povinné čerpanie dovoľení u zamestnancov vykonávajúcich kľúčové kontrolné funkcie. • Nedostatočné oboznámenie sa manažmentu s IT, čo umožňuje zamestnancom IT spreneveriť majetok. • Nedostatočné prístupové kontroly k automatizovaným záznamom vrátane kontrol a preverení prihlasovania sa do počítačového systému.

Zdroje rizika podvodu**Príležitosti**
(pokračovanie)**Špecifické oblasti zraniteľnosti**

- Odhady manažmentu, vykazovanie výnosov, zneužitie denníkových záznamov, transakcie so spriaznenými osobami a pod.

NA ZVÁŽENIE

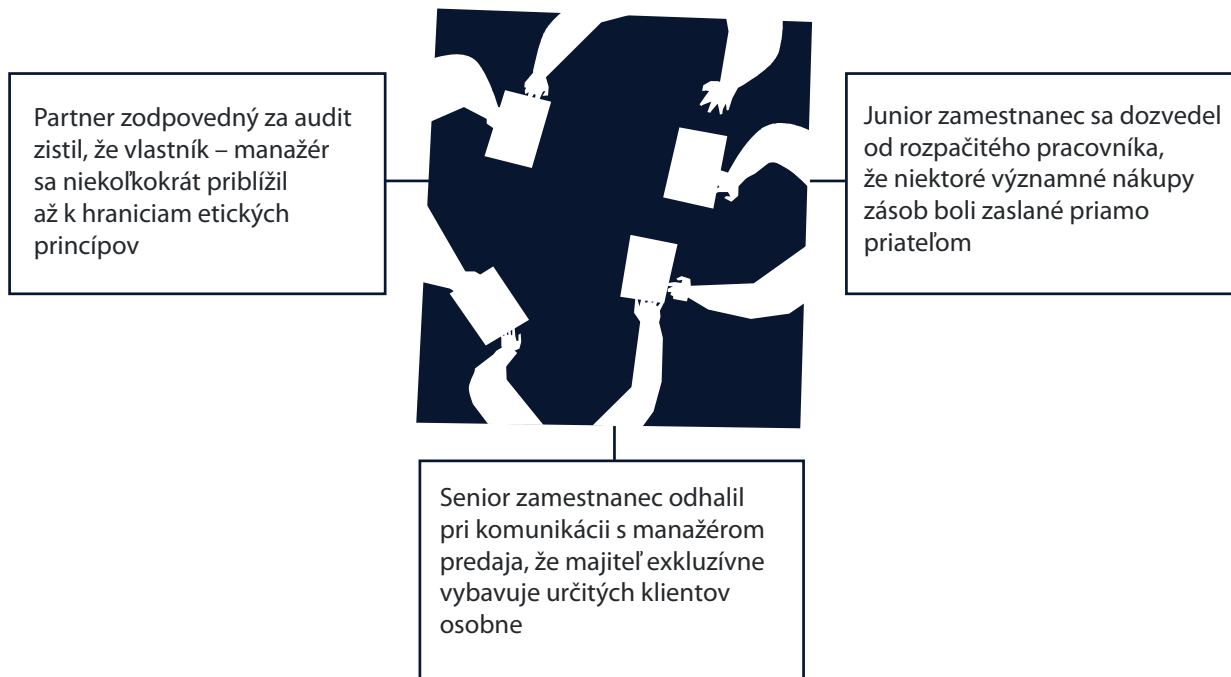
Podvod je vždy úmyselný. Zahŕňa zamlčanie informácií audítorovi a úmyselnú nesprávnu interpretáciu. Následne je podvod odhalený vyhľadáním zákonitostí, osobitostí a výnimiek, pričom často ide o veľmi malé peňažné sumy.

Nie je pravdepodobné, že podvod bude odhalený iba pomocou substantívnych postupov. Napríklad nie je pravdepodobné, že audítor identifikuje chýbajúcu transakciu alebo rozhodne, že transakcia je neplatná, pokiaľ nebudú existovať nejaké dodatočné „poznatky o účtovnej jednotke“, ktoré by sa dali použiť ako referenčný rámec.

Audítori môžu v závislosti od ich úloh a pozície v audítorskom tíme identifikovať faktor rizika podvodu, ktorý sa vzťahuje na jeden alebo viacero prvkov trojuholníka. Je však nepravdepodobné, že niektorý audítor identifikuje všetky tri podmienky (príležitosť, tlak, racionálne zdôvodnenie) súčasne. Preto je veľmi dôležité, aby audítorský tím o svojich zisťeniach počas zákazky stále diskutoval.

Výhody diskusií audítorského tímu sú uvedené v nasledujúcej schéme:

Schéma 8.8-3



Pri absencii komunikácie by bolo pre jednotlivých členov audítorského tímu ťažké vidieť celkový obraz. Nepretržitá diskusia audítorského tímu umožňuje, aby tím zložil mozaiku z malých kúskov informácií a mohol tak vidieť väčší obraz.

8.9 Profesionálny skepticizmus

Povinnosťou audítora je, aby si zachoval profesionálny skepticizmus počas celého času trvania zákazky. Profesionálny skepticizmus zahŕňa záležitosti uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 8.9-1

Skepticizmus zahŕňa:	
Uvedomenie si toho, že manažment môže kedykoľvek spáchať podvod	Manažment je vždy v pozícii zasahovať do inak dobrých interných kontrol. Členovia tímu pracujúceho na zákazke sa musia vzdať presvedčenia, že manažment a osoby poverené spravovaním sú čestné a bezúhonné, bez ohľadu na minulé skúsenosti audítora s ich čestnosťou a bezúhonnosťou.
Zvedavú myseľ	Podrobte kritickej analýze platnosť získaných audítorských dôkazov.
Byť ostražitý	Sú audítorské dôkazy v rozpore alebo spochybňujú spoľahlivosť <ul style="list-style-type: none"> • dokumentov a odpovedí na otázky, • ďalších informácií získaných od manažmentu a osôb poverených spravovaním?
Byť opatrný	Vyhnúť sa: <ul style="list-style-type: none"> • prehliadnutiu nezvyčajných okolností; • prílišnému zovšeobecňovaniu pri prijímaní záverov na základe audítorských pozorovaní; • použitiu nesprávnych predpokladov pri stanovení charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu audítorských postupov a zhodnotenia ich výsledkov; • akceptovaniu menej ako presvedčivých audítorských dôkazov na základe presvedčenia, že manažment a osoby poverené spravovaním sú čestné a bezúhonné; a • akceptovaniu vyhlásení manažmentu ako náhrady za získavanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov.

NA ZVÁŽENIE

Použitie profesionálneho skepticizmu pri audite klienta, ktorého poznáte a dôverujete mu, môže byť náročné. Prejavuje sa tu prirodzená ľudská tendencia dôverovať ľuďom za predpokladu, že neexistujú žiadne informácie o opaku. Preto treba partnerom a zamestnancom pravidelne pripomínať uplatnenie profesionálneho skepticizmu. Niektoré praktické návrhy na uplatňovanie tohto konceptu zahŕňajú:

- Vytvorenie fiktívnej postavy (a mena) niekoho, kto má zlý prístup k riadeniu a zlú etiku. Počas diskusie o možnom scenári podvodu a existujúcej zraniteľnosti finančných výkazov si predstavte túto osobu (nie klienta) ako klienta alebo zodpovedného senior manažéra.
- Pozvanie niekoho (najlepšie s nejakými forenznými skúsenosťami), kto nepozná účtovnú jednotku, aby sa zapojil do plánovanej diskusie o podvode.

8.10 Ako identifikovať faktory prirodzeného rizika

Najúčinnejší spôsob, ako sa vyhnúť prehliadnutiu relevantného faktora rizika, spočíva v zahrnutí identifikácie rizík do procesu oboznamovania sa s účtovnou jednotkou. Čím viac je audítor oboznámený so šiestimi oblasťami poznania, tým pravdepodobnejšie je, že bude schopný identifikovať faktory rizika podvodu. Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou je tiež užitočné pri identifikácii a neskôr pri reakcii na možné scenáre podvodu. Pamätajte si, že vždy existuje možnosť zasahovania manažmentu do kontroly a podvod je tým (najmä pred audítorm) utajený.

Pri zhromažďovaní (alebo aktualizácii) informácií o každej z požadovaných oblastí poznania účtovnej jednotky sa zvažuje aj možnosť existencie relevantných faktorov rizika podnikania alebo rizika podvodu. V prípade mnohých identifikovaných rizík podnikania treba tiež zvažovať aj riziko podvodu. Preto sa navrhuje, aby, ak je to možné, boli riziká podvodu sledované oddelene od rizika podnikania a posúdené samostatne. Napríklad, ak prognóza tržieb výrobkov účtovnej jednotky nevyzerá dobre (externé zdroje rizika), zvážte, čo to môže spôsobiť (následky) vo finančných výkazoch. Nízky odbyt môže mať za následok nadbytočné zásoby, ku ktorým bude potrebné vytvoriť opravné položky, ale môže tiež vyvolať riziko podvodu, ak stimuluje predajcu k nafúknutiu objemu jeho tržieb tak, aby splnil kritérium na dosiahnutie odmeny.

NA ZVÁŽENIE

Riziká podnikania a riziká podvodu (prirodzené riziká) sú identifikované pred zohľadnením vplyvu všetkých interných kontrol, ktoré by mohli zmierniť tieto riziká. Internými kontrolami zameranými na zmiernenie týchto rizík sa zaoberá zväzok 2, kapitola 11 a 12. Táto skutočnosť je tiež dôležitá na identifikáciu všetkých významných rizík, ktoré môžu existovať (pozri zväzok 2, kapitolu 10).

Vplyv niektorých identifikovaných faktorov rizika sa bude vzťahovať iba na konkrétne oblasti finančných výkazov, iné rizikové faktory majú všeobecný charakter a môžu sa týkať mnohých oblastí finančných výkazov. Napríklad, ak je vedúci účtovník nekompetentný, je pravdepodobné, že chyby sa nebudú obmedzovať iba na jednu oblasť finančných výkazov. Okrem toho, ak niekto využil situáciu na spáchanie podvodu, nesprávnosti by sa mohli objaviť v ktoromkoľvek zostatku aktív alebo pasív a mohli by skryté zmanipulovať transakcie zahŕňajúce výnosy a náklady.

Všeobecné riziká sú často výsledkom nedostatočného kontrolného prostredia a môžu mať potenciálne vplyv na mnohé oblasti finančných výkazov, zverejňovanie informácií a tvrdenia. Všeobecné riziká budú mať pravdepodobne vplyv na hodnotenie rizík na úrovni finančných výkazov. Riziká na úrovni finančných výkazov sa budú riešiť v rámci celkovej reakcie audítora (napr. vykonaním väčšieho rozsahu audítorskej práce, zaradením skúsenejších zamestnancov a pod.).

V priebehu auditu môžu byť identifikované ďalšie rizikové faktory. Tie by mali byť pridané do zoznamu identifikovaných rizík a náležitým spôsobom posúdené pred prijatím akéhokoľvek rozhodnutia z hľadiska ich vplyvu na stratégiu a plán auditu, napr. charakter a rozsah ďalších potrebných audítorských postupov. Tým sa zabezpečí, že v prípade plánovania na ďalšie obdobie bude identifikácia rizík a ich posúdenie úplné.

Navrhovaný proces identifikácie rizík, ktorý obsahuje tri kroky, je uvedený ďalej.

Schéma 8.10-1

Identifikácia rizík	
Krok 1 Zhromaždenie základných informácií o účtovnej jednotke	<p>Východiskovým bodom je získať základné vedomosti a referenčný rámec pre návrh postupov na posúdenie rizík, ktoré majú byť vykonané. Bez tejto znalosti by bolo ťažké, ak nie nemožné, určiť, aké chyby a podvod by sa mohli vyskytnúť vo finančných výkazoch.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Získať (alebo aktualizovať) príslušné základné údaje o účtovnej jednotke, jej cieľoch, kultúre, činnosti, kľúčových zamestnancoch, vnútornej organizácii a internej kontrole.
Krok 2 Vypracovanie, vykonanie a zdokumentovanie postupov na posúdenie rizík	<ul style="list-style-type: none"> • Postupy/aktivity na posúdenie rizík (pozri zväzok 1, kapitolu 8) musia byť vykonané tak, aby: <ul style="list-style-type: none"> – boli identifikované zdroje rizík významnej nesprávnosti, – sa dosiahla zodpovedajúca znalosť účtovnej jednotky, – sa získali potrebné podporné audítorské dôkazy. • Využitím základných znalostí o účtovnej jednotke získaných v kroku 1 navrhnete a vykonajte postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity. • Diskutujte v rámci audítorského tímu o náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky na výskyt významných nesprávností spôsobených chybou alebo podvodom (pozri zväzok 2, kapitolu 7). • Spýtajte sa manažmentu, ako identifikuje a riadi faktory rizík (najmä podvod) a aké rizikové faktory skutočne identifikoval a riadil. Tiež sa u manažmentu informujte, či sa chyby alebo podvod skutočne vyskytli. • Zdokumentujte všetky identifikované rizikové faktory.

Identifikácia rizík**Krok 3****Priradenie alebo zmapovanie identifikovaných rizík k významným oblastiam finančných výkazov**

Pre každý identifikovaný faktor rizika (príčinu rizika) identifikujte efekt (špecifické nesprávnosti, ako napríklad podvod alebo chyba), ktorý by sa mohol vyskytnúť vo finančných výkazoch ako výsledok. Všimnite si, že jeden faktor rizika môže mať za následok niekoľko rôznych typov nesprávností, ktoré môžu ovplyvniť viac ako jednu oblasť finančných výkazov (pozri príklady v časti Na zváženie, uvedené ďalej.)

- Identifikujte významné účtovné zostatky, kategórie transakcií a zverejnenia vo finančných výkazoch.
- Priradte alebo zmapujte riziká, ktorých existencia bola identifikovaná vo vzťahu k špecifickým oblastiam finančných výkazov, zverejneniam a tvrdeniam. Ak je identifikované riziko všeobecné, priradte ho k finančným výkazom ako celku. Identifikovanie vplyvu rizík podľa oblastí finančných výkazov pomáha pri posudzovaní rizík na úrovni tvrdení. Identifikovanie vplyvu všeobecných rizík pomáha pri posudzovaní rizík na úrovni finančných výkazov.

NA ZVÁŽENIE

Prírodnou tendenciou audítorov je používať finančné výkazy ako východisko na identifikovanie rizík. Napríklad zásoby možno považovať za vysoko rizikové, ak boli v ich prípade v predchádzajúcich obdobiach zistené chyby. Ide pritom o ekvivalent identifikovania vplyvu rizika, ale nie hlavnej príčiny. Poznanie, že zásoby predstavujú vysoké riziko, je dôležité; ešte lepšie je však poznať príčinu rizika. Ak nie je identifikovaná príčina rizika, je možné, že niektoré faktory rizika budú úplne prehliadnuté. Zvážte nasledujúce skutočnosti:

Chýbajúce zostatky účtov alebo transakcie

Finančné výkazy iba sumarizujú výsledky obchodných rozhodnutí a transakcií, ktoré boli zaznamenané. Ak neboli transakcie zaznamenané, alebo ak odcudzenie majetku alebo sporné skutočnosti nie sú zverejnené, je celkom možné, že nebudú identifikované a posúdené rizikové faktory spojené s týmito chýbajúcimi sumami alebo zverejneniami.

Zhromažďovanie faktov verzus identifikácia rizík

Môže sa stať, že proces oboznámenia sa s účtovnou jednotkou bude zameraný na zbieranie faktov o účtovnej jednotke, a nie na identifikáciu zdrojov rizík. V tom prípade môžu byť nové rizikové faktory, udalosti, transakcie a riziká podvodov úplne prehliadnuté.

Príčina a následok nesprávností

Význam niektorých zdrojov rizík môže byť prehliadnutý, ak sa pozornosť venuje predovšetkým vplyvu alebo dôsledku rizikových faktorov (napr. zameranie sa na chyby v zostatkoch zásob, a nie predovšetkým na dôvody ich výskytu). Zdrojom rizika je udalosť, ktorá by spôsobovala najmä výskyt chýb. Zdrojom chýb v zostatku zásob by mohol byť nedostatočne alebo slabo vyškolený personál, zastaraný systém internej kontroly, nevhodné použitie účtovných pravidiel, ako je vykazovanie výnosov, nízka úroveň bezpečnosti zásob alebo priame podvody zamestnancov a pod.

NA ZVÁŽENIE (pokračovanie)**Príčina s efektom viacerých nesprávností**

Jednotlivý zdroj rizika môže často ovplyvniť mnohé zostatky finančných výkazov. Napríklad pokles ekonomiky môže mať vplyv na ocenenie zásob, inkaso pohľadávok, dodržanie bankových dohôd, manipuláciu transakcií týkajúcich sa tržieb, aby sa dosiahla úroveň potrebná na vyplácanie odmien, a dokonca môže ovplyvniť nepretržité pokračovanie v činnosti.

Všeobecné riziká

Zameraním sa na jednu oblasť finančných výkazov v danom čase nemusia byť identifikované niektoré všeobecné riziká a riziká podvodov. Napríklad zavedenie nového účtovného systému by mohlo viesť k chybám vo viacerých zostatkoch vo finančných výkazoch. Navyše by mohol niekto využiť neistoty vytvorené novým systémom na spáchanie podvodu.

8.11 Zdokumentovanie procesu identifikácie rizík

Audítor by mal uplatniť odborný úsudok pokiaľ ide o spôsob, akým sú tieto záležitosti dokumentované. Napríklad dokumentácia procesu identifikácie rizík na základe troch uvedených krokov sa skladá z:

- informácií o účtovnej jednotke;
- postupov na posúdenie rizík; a
- priradenia identifikovaných rizík k prípadným chybám a podvodu vo finančných výkazoch.

Schéma 8.11-1

Dokument	Opis
Informácie o účtovnej jednotke	<p>Zdokumentujte informácie získané v rámci príslušnej oblasti poznatkov, ako sú ciele účtovnej jednotky, externé faktory, charakter účtovnej jednotky a pod. Dokumentácia sa môže meniť od veľmi jednoduchej až po zložitú, v závislosti od veľkosti účtovnej jednotky, a mohla by zahŕňať:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informácie pripravené klientom (napr. obchodné plány a analýzy); • externé dáta (správy z odvetvia, internej komunikácie zamestnancov, zdokumentované zásady a postupy); • príslušnú korešpondenciu (právnu, týkajúcu sa vládnych agentúr a pod.), e-maily, správy konzultantov, záznamy; a • firemné kontrolné zoznamy.

Dokument	Opis
Postupy na posúdenie rizík	<p>Zdokumentujte podrobnosti o postupoch na posúdenie rizík. Zahŕňať by mali:</p> <ul style="list-style-type: none"> diskusie auditorského tímu o náchylnosti finančných výkazov účtovnej jednotky na výskyt významných nesprávností spôsobených chybou alebo podvodom a ich výsledky; klúčové prvky získaného objemu poznatkov o účtovnej jednotke vrátane: <ul style="list-style-type: none"> všetkých hľadísk účtovnej jednotky a jej prostredia, ktoré už boli uvedené, každého z tých piatich prvkov interného kontrolného systému, ktoré sú uvedené v zväzku 1, kapitole 5, a zdrojov informácií, z ktorých boli poznatky získané; a identifikáciu a posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.
Priradte identifikované riziká k možným chybám a podvodu vo finančných výkazoch	<p>Zdokumentujte významné zostatky účtov, kategórie transakcií a zverejnenia vo finančných výkazoch a potom stanovte pre každý zdroj rizika, či je:</p> <ul style="list-style-type: none"> všeobecný pre finančné výkazy ako celok, alebo obmedzený na určité oblasti finančných výkazov, zverejňovania a tvrdenia.

Existuje niekoľko spôsobov, ako sa môžu identifikované riziká zdokumentovať. Jeden z nich je uvedený v nasledujúcej schéme. Schéma poukazuje na zdroje rizík podľa oblasti poznania (externé faktory, charakter účtovnej jednotky a pod.), vplyv alebo možný následok rizika a ovplyvnené oblasti finančných výkazov.

Schéma 8.11-2

Zdroj rizika	Vplyv rizika na finančné výkazy (chyby a podvod)	Ovplyvnená oblasť finančných výkazov alebo všeobecné riziko
Ciele účtovnej jednotky		
Predstavenie nového produktu v priebehu roka	Chyby pri priradení nákladov a oceňovaní zásob.	Stanovenie hodnoty zásob
	Nákladové a cenové metodológie/systémy nového produktu môžu vytvoriť príležitosti na vznik podvodu.	Správnosť zásob
	Nová potreba financovania spôsobí, že bude ťažké dodržiavať podmienky existujúcich bankových dohôd. Ak účtovná jednotka porušila podmienky dohody, je možné, že pôžička bude musieť byť splatená na požiadanie.	Zverejnenia poznámok o financovaní, dohôd o záväzkoch a klasifikácia pôžičky
	Manažment sa môže pokúšať manipulovať s finančnými výkazmi, aby zabezpečil dodržanie podmienok bankových dohôd.	Všeobecné riziko

Zdroj rizika	Vplyv rizika na finančné výkazy (chyby a podvod)	Ovplyvnená oblasť finančných výkazov alebo všeobecné riziko
Charakter účtovnej jednotky		
Vedúci účtovník nie je riadne zaškolený	Chyby vo finančných výkazoch.	Všeobecné riziko
	Príležitosť k podvodu.	Všeobecné riziko

NA ZVÁŽENIE

Jednotné miesto pre riziká

Zvážte zaznamenávanie všetkých identifikovaných rizikových faktorov do jedného dokumentu, na jedno miesto alebo do spisu pracovnej dokumentácie so spoločným referenčným číslom. Má to niekoľko výhod:

- Jednoduchosť pri preverke spisu. Všetky identifikované rizikové faktory sa dajú nájsť na jednom mieste.
- Konzistentné posudzovanie. Ak sa riziká posudzujú spolu, konkrétne riziko, ktoré bolo posúdené inak ako ostatné riziká, bude evidentnejšie.
- Riziká sa dajú triediť (použitím elektronických tabuľkových procesorov) tak, aby sa najvýznamnejšie riziká objavili pri hornom okraji. Týmto spôsobom môže osoba, ktorá spis preveruje, vykonať kontrolu, aby sa uistila, že na všetky hlavné identifikované riziká bola vypracovaná primeraná audítorská reakcia.

Samostatný zoznam rizikových faktorov týkajúcich sa podvodu a podnikania

Vypracujte zoznam a zhodnoťte riziká podvodu oddelene od faktorov rizika podnikania. Mnohé riziká podnikania môžu byť príležitosťou alebo motívom k podvodu. Ak sa podvod nezvažuje samostatne, môžu sa prehliadnuť niektoré rizikové faktory podvodu. Napríklad nový účtovný systém môže vytvoriť potenciál pre chyby (riziko podnikania), ale pre niekoho môže byť aj príležitosťou na manipuláciu finančných výsledkov alebo odcudzenie majetku (riziko podvodu). Ďalším dôvodom ich oddelenia je to, že audítorská reakcia na riziko podvodu (identifikácia všetkých vzoriek, výnimiek alebo zvláštností, ktoré môžu existovať) sa môže líšiť od reakcie na príslušné riziko podnikania.

Nechajte posúdenie rizík na neskôr

Vyhňte sa pokušeniu zaznamenať iba riziká, ktoré sa zdajú byť závažné alebo dôležité. Kľúčovou časťou identifikácie rizík alebo udalostí je vypracovanie čo najkompletnejšieho zoznamu rizikových faktorov. Nevýznamné rizikové faktory sa vždy dajú odstrániť aj neskôr, po primeranom posúdení každého rizika. To pomôže zabezpečiť, že všetky závažné riziká budú naozaj identifikované.

Využívajte v čo najväčšom rozsahu už existujúcu dokumentáciu

Vyhňte sa tomu, aby ste museli v každom období znovu dokumentovať identifikované rizikové faktory a poznatky získané o účtovnej jednotke. Ak sú informácie o vykonaných postupoch na posúdenie rizík a identifikované riziká zachytené v štruktúrovanej podobe (pozri už uvedenú časť Jednotné miesto pre riziká), budú sa dať jednoducho aktualizovať v každom období. Zo začiatku (v prvom období) to môže vyžadovať viac času na prípravu, ušetrí to však čas v nasledujúcich obdobiach. Uistite sa však, že príslušné postupy na posúdenie rizík sa vykonávajú a zdokumentujú v každom období a že všetky vykonané zmeny sa budú dať identifikovať. Uistite sa tiež o tom, že každý dokument zaznamenáva skutočnosť a že informácia bola aktualizovaná.

NA ZVÁŽENIE (pokračovanie)**Vplyv rizík**

Najdôležitejší, ale aj najťažší stĺpec na doplnenie je „Vplyv rizika na finančné výkazy“ (pozri už uvedenú schému). Audítor v tomto stĺpci stanoví dôsledok identifikovaného rizika. Klesajúci predaj je rizikovým faktorom, ale ak je presne zaznamenaný účtovnou jednotkou, nepovedie k riziku výskytu významnej nesprávnosti. Pokles predaja však môže viesť k tomu, že zásoby budú zastarané alebo nadhodnotené a že sa sťaží inkaso pohľadávok. Aby mohla byť zvolená primeraná audítorská reakcia, audítor potrebuje identifikovať práve dôsledok každého rizikového faktora.

Poznámka: Zdroje rizika uvedené v tomto príklade majú rôzne vplyvy a každý z nich bol posudzovaný samostatne. Ak nie sú rôzne vplyvy zdrojov rizika rozdelené do samostatných častí, nielenže bude proces hodnotenia rizík náročnejší, ale audítor by mohol ľahko úplne prehliadnuť niektoré dôsledky rizika (napr. podvod).

8.12 Prípadové štúdie – Prirodzené riziká – Identifikácia

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Identifikácia rizík zahŕňa:

- Vykonanie postupov na posúdenie rizík kvôli oboznámeniu sa s účtovnou jednotkou a identifikáciu možných zdrojov (príčin) rizika podnikania a rizika podvodu. Zahŕňa to vykonávanie konkrétnych postupov na posúdenie rizík uvedených v štandardoch ISA, ako napríklad ISA 240 o podvodoch, ISA 540 o odhadoch, ISA 550 o spriaznených osobách, a ISA 570 o nepretržitom pokračovaní v činnosti;
- Dokumentáciu identifikovaných rizík. Bežná forma dokumentácie, ktorá sa má použiť, je „Register rizík“, v ktorom sú uvedené a posúdené všetky riziká; a
- Pre každý identifikovaný zdroj rizika zvážte, aký druh nesprávnosti (chyba a podvod) by sa mohol vyskytnúť („vplyv“ každého rizika) vo finančných výkazoch ako dôsledok.

Požadovaná dokumentácia:

- **Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou**

Toto oboznámenie sa dá zdokumentovať v zázname, ktorý sa podobá záznamu v zväzku 2, kapitole 2, kde sú uvedené podrobnosti o týchto dvoch prípadových štúdiách.

- **Príslušné rizikové faktory**

Jedným zo spôsobov zdokumentovania príčiny a vplyvu identifikovaných rizík (podnikania, ako aj podvodu) je vypracovať ich zoznam v štruktúrovanej forme, napr. register rizík znázornený ďalej. Tým sa zabezpečí, že všetky riziká budú zaznamenané na jednom mieste a že posúdenie rizík bude konzistentné. Alternatívnym prístupom je vypracovanie zoznamu identifikovaných rizík vo forme záznamu. Vyhýbajte sa pokusu kombinovať riziko podnikania a riziko podvodu na jednom formulári. Posúdenie rizika podnikania a rizika podvodu a reakcie na ne môžu byť dosť rozdielne.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Plánované postupy na posúdenie rizík:

1. Zdokumentujte potenciálne rizikové faktory zistené na základe:
 - a) postupov pre prijatie zákazky/pokračovanie na zákazke klienta;
 - b) ostatných typov zákaziek vykonaných pre účtovnú jednotku; a
 - c) predchádzajúcich zákaziek auditu.
2. Preverte poslednú predvahu pre:
 - a) trendy výnosov a nákladov; a
 - b) zmeny stavu aktív a pasív.

Požadujte informácie o dôvodoch významných zmien alebo zistených trendoch.

3. Identifikujte potenciálne rizikové faktory pri čítaní kľúčových dokumentov účtovnej jednotky, ako sú obchodné plány, rozpočty, zápisnice a najnovšie finančné výsledky.
4. Požadujte od manažmentu a kľúčových zamestnancov finančného oddelenia informácie o:
 - a) obchodných cieľoch, trendoch v odvetví, hodnotení existujúcich a potenciálnych rizikových faktorov manažmentom a jeho plánovaných reakciách,
 - b) významných udalostiach a zmenách, ku ktorým v priebehu obdobia došlo,
 - c) všetkých prípadoch údajného alebo reálneho podvodu,
 - d) všetkých odmenách za výkon alebo motivačných plánoch,
 - e) totožnosti a charaktere/množstve transakcií so spriaznenými osobami v danom období,
 - f) udalostiach alebo podmienkach nepretržitého pokračovania v činnosti,
 - g) transakciách, udalostiach a podmienkach, ktoré podmieňujú účtovné odhady,
 - h) charaktere, rozsahu a stave sporov/ nárokov voči účtovnej jednotke alebo kľúčovému personálu.
5. Získajte informácie od členov správnej rady o:
 - a) zložení, mandáte a zasadnutiach správnej rady,
 - b) poznaní skutočnosti, že manažment obchádza kontroly, podvodoch alebo podozreniach na podvod,
 - c) ich názor na:
 - účinnosť dohľadu manažmentu; a
 - kontrolné prostredie (kultúra, spôsobilosť, postoje atď.),
 - d) oblastiach finančných výkazov, ktoré sú náchylné na podvod.

6. Identifikujte ostatné osoby (ak existujú) v účtovnej jednotke, ktoré by mohli poskytnúť informácie o možných rizikových faktoroch a zmenách vyskytujúcich sa od predchádzajúceho obdobia.

V ďalšom texte je uvedený štruktúrovaný formát pre dokumentovanie výsledkov vykonávania postupov na posúdenie rizík pre spoločnosť Dephta Furniture, Inc.:

Riziká podnikania		
Riziková udalosť/Zdroj rizika	Dôsledok faktora rizika	Tvrdenia
	Aké oblasti finančných výkazov by mohli byť nesprávne a akým spôsobom?	V ÚSEO
<i>Hospodársky pokles</i>	<i>Pohľadávky sa môžu ťažko vymáhať.</i>	<i>O</i>
<i>Hospodársky pokles</i>	<i>Môže sa vyžadovať tvorba opravných položiek k zásobám.</i>	<i>O</i>
<i>Skladník je známy tým, že robí chyby</i>	<i>Zostatky zásob môžu byť nadhodnotenú/podhodnotenú a je možné, že budú mať vplyv na ocenenie.</i>	<i>ÚSEO</i>
<i>Pokračujúci rast (napriek poklesu) a nedostatočná kontrola v oblasti zásob</i>	<i>Porušenie podmienok prijatých pôžičiek.</i>	<i>V</i>
<i>Všeobecné kontroly týkajúce sa IT sú nedostatočné v niekoľkých oblastiach</i>	<i>Integrita dát môže byť narušená a údaje sa dokonca môžu stratiť.</i>	<i>V</i>
<i>Nové možnosti predaja sa vyhľadávajú v iných krajinách</i>	<i>Riziko kurzových rozdielov pri pohľadávkach.</i>	<i>S</i>

Skratky:

V = Všeobecné (všetky tvrdenia)

Ú = Úplnosť

S = Správnosť

E = Existencia

O = Ocenenie

Riziká podvodu		
Riziková udalosť/ Zdroj rizika	Dôsledok faktora rizika	Tvrdenia
	Aké oblasti finančných výkazov by mohli byť nesprávne a akým spôsobom?	V ÚSEO
Tlaky		
<i>Minimalizovať daňové zaťaženie</i>	<i>Zaujatosť manažmentu pri odhadoch (napr. ocenenie zásob) na zníženie výsledku hospodárenia.</i>	ÚSO
<i>Minimalizovať daňové zaťaženie</i>	<i>Neautorizované účtovné záznamy alebo manipulácia s finančnými výkazmi.</i>	V
<i>Značný rast spôsobujúci tlak na zabezpečenie financovania</i>	<i>Manipulácia s finančnými výkazmi tak, aby sa predišlo porušeniu podmienok bankových dohôd.</i>	V
<i>Odmena predajcu na základe predaja nad určitý limit</i>	<i>„Nafúknutý“ predaj, aby sa dosiahol limit.</i>	E
<i>Platenie úplatkov na získanie kontraktov</i>	<i>Zničenie povesti, nadhodnotenie nákladov, neuznatelné pokuty.</i>	ÚSE
Príležitosti		
<i>Položky zásob s vysokou hodnotou, ľahko premiestniteľné</i>	<i>Tovar odcudzený zo zásob.</i>	E
<i>Vysoký objem predaja za hotovosť</i>	<i>Odcudzený tovar/hotovosť.</i>	E
<i>Transakcie so spriaznenými osobami</i>	<i>Predaj/nákup nemusí byť dokončený, riadne ocenený alebo zverejnený vo finančných výkazoch.</i>	V
<i>Významné zvýšenie objemu transakcií so spriaznenými osobami</i>	<i>Predaj/nákup by mohol byť podhodnotený/nadhodnotený. Zostatky na účtoch so spriaznenými osobami sa nemusia dať inkasovať. Manipulácia finančných výkazov sa dá dosiahnuť prevodom „riskantných“ zostatkov na spriaznenú osobu. Nahradilo by to riskantný zostatok zostatkom spriaznenej osoby.</i>	O
Racionálne zdôvodnenie		
<i>Nízka morálka zamestnancov na čiastočný úväzok</i>	<i>Odcudzený tovar alebo hotovosť.</i>	E

Skratky:

V = Všeobecné (všetky tvrdenia)

Ú = Úplnosť

S = Správnosť

E = Existencia

O = Ocenenie

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Plánované postupy na posúdenie rizík:

1. Požiadajte informácie o stave priemyslu a aktualizujte Vaše oboznámenie sa s účtovnou jednotkou – PD č. X.X a záznamy o hodnotení rizík. Bude to zahŕňať:
 - a) Rokovania s Rajom a Ruby (účtovníčka) o tom, čo sa zmenilo v tomto roku. Konkrétne sa zaoberajte prípadnými personálnymi alebo organizačnými zmenami, transakciami so spriaznenými osobami a odhadmi manažmentu, neistotami spojenými s nepretržitým pokračovaním v činnosti a dodržiavaním príslušných zákonov a predpisov manažmentom;
 - b) Požiadajte informácie o všetkých zmenách v prevádzke v priebehu roka, nových zákonoch a predpisoch a akýchkoľvek zmenách, ktoré sa plánujú do budúcnosti;
 - c) Požiadajte informácie o vplyve a rizikách spojených s tým, že Raj netrávi toľko času podnikaním. Spýtajte sa, či Raj obnoví svoje pravidelné činnosti v budúcom roku, alebo bude svoj čas i naďalej venovať jeho rodinnej situácii;
 - d) výsledok odhadov manažmentu za minulý rok;
 - e) vedomosť o podvode, ktorý sa stal v priebehu roka, a všetkých oblastiach s vysokým rizikom podvodu;
 - f) akákoľvek zmena v type a charaktere transakcií so spoločnosťou Dephta; a
 - g) dokumentácia zdrojov a vplyvu všetkých nových identifikovaných rizík a uvedenie toho, či boli zmierené prostredníctvom nových interných kontrol.
2. Preverte poslednú predvahu pre:
 - a) trendy výnosov a nákladov; a
 - b) zmeny stavu aktív a pasív.

Požiadajte informácie o dôvodoch významných zmien alebo zistených trendoch.

Záznam k spisu – Kumar & Co.

Identifikácia prirodzeného rizika

Na základe vykonania postupov na posúdenie rizík uvedených v PD č. X.X, ktorá zahŕňala zdroje možných rizík vyplývajúcich zo šiestich oblastí vyžadovaných poznatkov, sme identifikovali nasledujúce rizikové faktory:

Riziká podnikania

Rajova absencia pri prevádzke – všeobecné riziko

- Kvalita a správnosť účtovných záznamov by mohli byť ohrozené z dôvodu sústredenia sa Raja na osobné rodinné záležitosti. Finančné výkazy by mohli byť významne nesprávne.

Posúdenie rizika: *(bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).*

Reakcia na riziko: *(bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).*

- Raj zvykol preverovať kontrolu kvality tovaru pred jeho odoslaním. Kvalita predávaných produktov by mohla byť ohrozená, čo by viedlo k väčšiemu množstvu reklamácií a /alebo nepredajným zásobám. (Ocenenie)

Posúdenie rizika: *(bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).*

Reakcia na riziko: *(bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).*

Pokles ekonomiky a ekonomická závislosť

- Kumar & Co. je závislý od svojho primárneho zákazníka, Dephta Furniture, Inc., ktorého podiel na tržbách predstavuje viac než 90 %. V súčasnom hospodárskom poklese môže Dephta rušiť objednávky. Dôsledkom môžu byť porušenia podmienok bankových dohôd a nadhodnotené aktíva.
- Pokles tržieb a tlak na likviditu môže viesť k manipulácii s finančnými výkazmi, aby sa predišlo porušovaniu podmienok bankových dohôd.
- Ak by banka požadovala splatnosť svojej pôžičky, firma nemusí byť schopná pokračovať vo svojej činnosti. To by mohlo viesť k významnej neistote, ktorá by bola zverejnená vo finančných výkazoch, a k posúdeniu princípu (napr. predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti), na základe ktorého sa pripravujú finančné výkazy. Ovplyvnilo by to všetky tvrdenia.

Posúdenie rizika: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).

Reakcia na riziko: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).

Riziká podvodu**Minimalizácia daní**

- Želaním manažmentu bola minimalizácia daňového zaťaženia. Zaujatosť manažmentu môže byť uplatnená pri odhadoch alebo neautorizovaných účtovných záznamoch. (Úplnosť, správnosť)

Posúdenie rizika: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).

Reakcia na riziko: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).

Rajova absencia pri prevádzke – všeobecné riziko

- Rajova absencia má za následok minimálny dohľad nad prácou Ruby. Okrem toho to vyzerá tak, že Ruby má nízku pracovnú morálku (potenciálne racionálne zdôvodnenie) a čelí osobným finančným problémom (možný motív). Výsledkom je, že Ruby (ktorá pracuje s minimálnym dohľadom) má motív, príležitosť a racionálne zdôvodnenie na spreneveru hotovosti/tovaru. K tejto skutočnosti treba pristupovať ako k riziku podvodu.

Posúdenie rizika: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).

Reakcia na riziko: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).

Spriaznené osoby

- Transakcie so spriaznenými osobami môžu byť zmanipulované, čo môže viesť k nadhodnoteniu tržieb. (Ocenenie) Pozornosť by sa tiež mala upriamiť na existenciu iných spriaznených osôb a na ocenenie/správnosť zostatkov so spriaznenými osobami na konci obdobia.

Posúdenie rizika: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 9).

Reakcia na riziko: (bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).

Vypracoval: FJ

Dátum: 8. decembra 20X2

Preveril: LF

Dátum: 5. januára 20X3

9 Prirodzené riziká – posúdenie

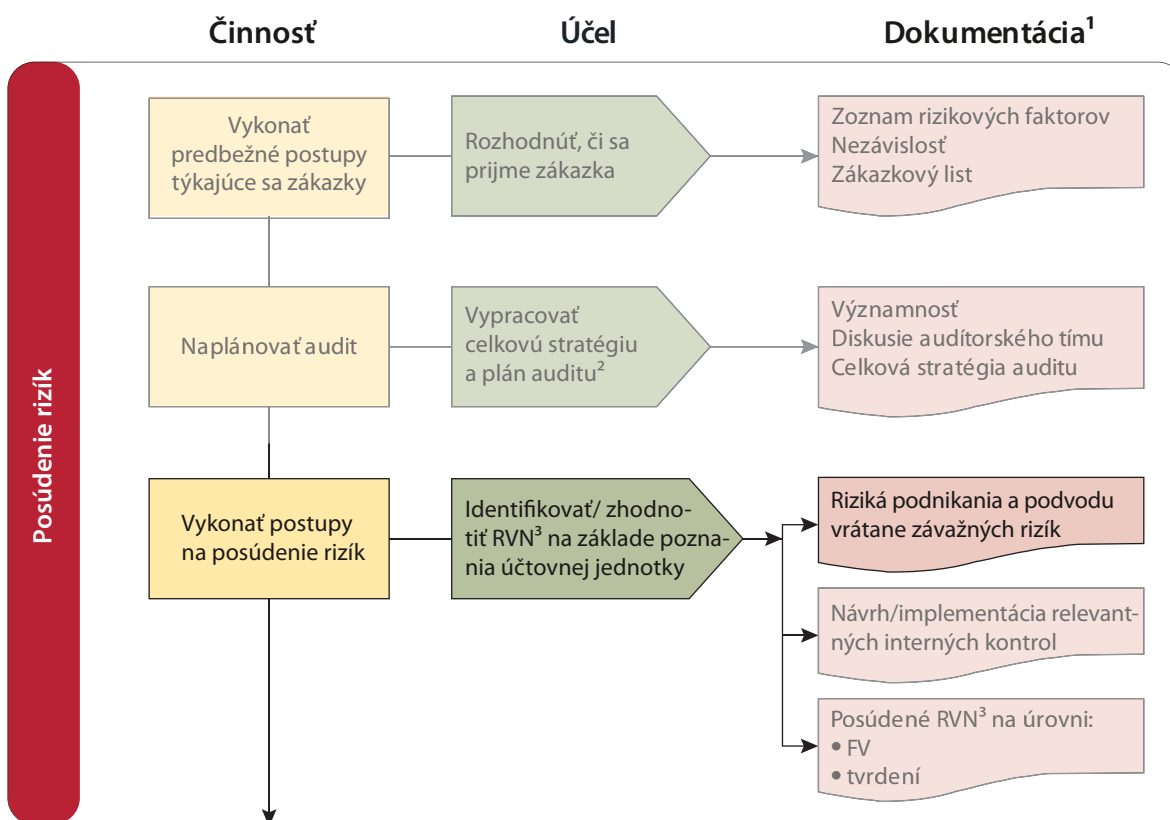
Obsah kapitoly

Ako posúdiť identifikované riziká významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch.

Relevantné štandardy ISA

240, 315

Schéma 9.0-1



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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
240.25	Podľa ISA 315 je audítor povinný identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnej spôsobenej podvodom na úrovni finančných výkazov a na úrovni posúdenia pre skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnenia.
240.26	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 keď vykazovanie výnosov neoznačil za riziko významnej nesprávnej spôsobenej podvodom (pozri odseky A28 – A30).
240.27	Audítor je povinný k takýmto posúdeným rizikám významnej nesprávnej spôsobenej podvodom pristupovať ako k významným rizikám a oboznámiť sa teda so súvisiacimi kontrolami účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít relevantných pre takéto riziká v rozsahu, v akom tak dovedty neurobil (pozri odseky A31 – A32).
315.25	Audítor identifikuje a posúdi riziká významných nesprávností: (a) na úrovni finančných výkazov (pozri odseky A105 – A108), a (b) na úrovni tvrdení pre skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnenia (pozri odseky A109 – A113), aby získal základ pre navrhovanie a vykonanie ďalších audítorských postupov.
315.26	Na tento účel audítor: (a) identifikuje riziká počas celého procesu oboznamovania sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane relevantných kontrol týkajúcich sa rizík, pričom berie do úvahy skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené vo finančných výkazoch (pozri odseky A114 – A115), (b) posúdi identifikované riziká a vyhodnotí, či sa v prevládajúcej miere týkajú finančných výkazov ako celku a či môžu prípadne ovplyvniť veľa tvrdení, (c) dáva identifikované riziká do súvislosti s možnými pochybeniami na úrovni tvrdení, pričom vezme do úvahy relevantné kontroly, ktoré má audítor v úmysle testovať (pozri odseky A116 – A118), (d) zváži pravdepodobnosť nesprávnosti vrátane možnosti viacnásobných nesprávností a možnosti, že by potenciálna nesprávnosť bola také veľká, že by viedla k významnej nesprávnosti.

9.1 Prehľad

Identifikácia rizík, ktorá bola obsahom predchádzajúcej kapitoly, zahŕňa:

- vykonávanie postupov posúdenia rizík na identifikáciu zdrojov (príčin) rizika na základe poznatkov o účtovnej jednotke;
- zistenie možných vplyvov identifikovaných zdrojov rizika (potenciálne nesprávnosti vo finančných výkazoch) vrátane možnosti podvodu; a
- priradenie vplyvu rizika k oblastiam finančných výkazov a tvrdeniam alebo rozhodnutie, že riziká sú pre finančné výkazy ako celok všeobecné a potenciálne ovplyvňujú mnoho tvrdení.

Ďalším krokom je posúdenie identifikovaných rizík a určenie ich významu pre audit finančných výkazov. Opäť sa uprednostňuje posúdenie prirodzených rizík predtým, než sa začne uvažovať o nejakej internej kontrole, ktorá by mohla tieto riziká zmierniť.

Posudzovanie rizík zahŕňa zváženie dvoch atribútov rizika:

- Aká je pravdepodobnosť, že v dôsledku rizika vznikne nesprávnosť?
- Aká by to mala byť hodnota (finančný vplyv) v prípade, že sa riziko vyskytne?

Pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti

Aká je pravdepodobnosť, že sa riziko vyskytne? Audítor môže túto pravdepodobnosť zhodnotiť jednoducho ako vysokú, strednú alebo nízku, alebo by k nemu mohol priradiť číselnú hodnotu, napr. 1 až 5. Číselná hodnota poskytuje o niečo presnejšie hodnotenie. Čím je číselná hodnota vyššia, tým je pravdepodobnejšie, že sa riziko vyskytne.

Hodnota (finančný vplyv) v prípade výskytu rizika

Ak sa riziko vyskytlo, aký by bol jeho finančný vplyv? Tento úsudok musí byť posudzovaný na základe stanovenej peňažnej sumy, ako je napríklad vykonávacia významnosť. V opačnom prípade by rôzni ľudia (s rôznymi hodnotami vnímania významnosti) dospeli k úplne odlišným záverom. Na účely auditu by sa určité sumy vzťahovali na to, čo predstavuje významnú nesprávnosť pre finančné výkazy ako celok. Toto zhodnotenie sa dá jednoducho označiť iba ako vysoké, stredné alebo nízke, alebo hodnotiť priradením číselnej hodnoty, napr. 1 až 5. Čím je číselná hodnota vyššia, tým väčšia je dôležitosť rizika.

NA ZVÁŽENIE

Ak sa číselná hodnota používa na posúdenie pravdepodobnosti a dôležitosti, čísla je možné násobiť, aby sme dostali kombinované alebo celkové skóre posúdenia rizika. Tento výpočet môže pomôcť pri zvažovaní, či existujú závažné riziká. Okrem toho, ak sa použije elektronické spracovanie údajov, zoznam rizík môže byť usporiadaný a roztriedený tak, že najvýznamnejšie identifikované riziká budú vždy na prvom mieste v zozname. Môžu to byť užitočné informácie na preverovanie spisu a zabezpečenie toho, aby boli pre posúdené riziká zvolené zodpovedajúce reakcie.

V menších účtovných jednotkách, v ktorých je počet rizikových faktorov malý a audítorská reakcia už bola stanovená, môžu byť obe hodnotenia (pravdepodobnosť a hodnota) posúdené oddelene, ale zdokumentované ako jedno kombinované hodnotenie.

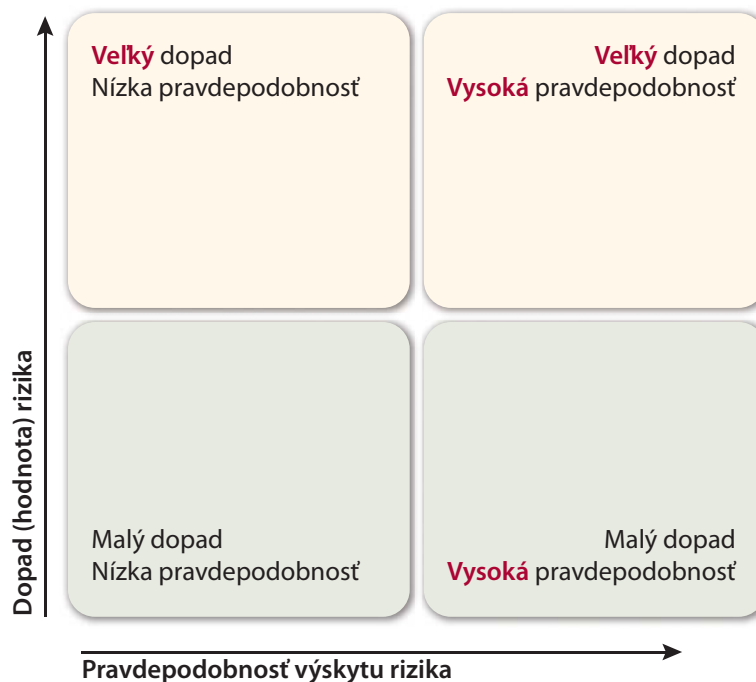
Kroky pri posudzovaní rizík (s využitím hodnotiacich kritérií – vysoké, stredné alebo nízke) sú znázornené ďalej.

Schéma 9.1-1

Posúdenie rizík		1	2	3	4	5
Zoznam identifikovaných faktorov rizika podnikania a rizika podvodu						
Je pravdepodobné, že sa identifikované riziko (nesprávnosť) vyskytne? (vysoké, stredné a nízke)		S	N	V	V	N
Ak sa riziko (nesprávnosť) vyskytlo, ako významné by bolo pre finančné výkazy? (vysoké, stredné a nízke)		S	S	V	S	N
Posúdená úroveň rizika (vysoké, stredné a nízke)		S	N	V	S	N

Výsledky procesu posudzovania rizík môžu byť tiež uvedené v schéme, ako je to znázornené ďalej. Niektoré komerčné softvérové balíky poskytujú možnosti grafického spracovania.

Schéma 9.1-2



Riziká patriace do oblasti grafu „velký dopad (hodnota), vysoká pravdepodobnosť“ vyžadujú jednoznačne opatrenia manažmentu s cieľom ich zmiernenia. Okrem toho tieto riziká môžu byť označené ako závažné, čo si bude vyžadovať osobitnú audítorskú pozornosť (pozri zväzok 2, kapitolu 10).

NA ZVÁŽENIE**Diskusia s manažmentom**

Keď audítor zdokumentuje a zhodnotí rizikové faktory, je dôležité, aby boli výsledky prerokované s vedením účtovnej jednotky. Táto diskusia pomôže zabezpečiť, že rizikový faktor nebude prehliadnutý a že posúdenie rizík audítorm (pravdepodobnosť a vplyv) bude primerané. Pri hodnotení vstupov a odpovedí manažmentu je však dôležité vždy používať profesionálny skepticizmus.

9.2 Posúdenie rizík vykonávané účtovnou jednotkou

Posúdenie rizík je jedným z piatich komponentov systému internej kontroly (pozri zväzok 1, kapitolu 5), ktorými by sa mal zaoberať manažment účtovnej jednotky.

Je pravdepodobné, že v menších účtovných jednotkách bude proces posúdenia rizík neformálny a neštruktúrovaný. Riziko sa v menších účtovných jednotkách často rozpoznáva skôr implicitne ako explicitne. Manažment si môže byť vedomý rizík spojených s finančným vykazovaním prostredníctvom priameho osobného zapojenia zamestnancov a externých strán. Audítor preto zisťuje, ako manažment identifikuje a riadi riziká, a aké riziká boli už skutočne identifikované a riadené. Audítor tieto výsledky zdokumentuje.

Postupne ako manažment poznáva výhody viac formalizovanejšieho procesu posudzovania rizík, môže sa rozhodnúť pre vývoj, implementáciu a zdokumentovanie vlastných procesov. Ak k tomu dôjde, audítor hodnotí:

- zavedené kontroly procesov manažmentu;
- úplnosť identifikovaných rizík podnikania a podvodu. Často sa to zaznamenáva do tzv. „Registra rizík“;
- posúdenie manažmentu týkajúce sa veľkosti rizík a pravdepodobnosti ich výskytu; a
- reakciu manažmentu na posúdené riziká.

Ak sa manažmentu nepodarilo identifikovať hlavné riziká, treba zvážiť, či nemá účtovná jednotka závažné nedostatky v procese posudzovania rizík.

9.3 Zdokumentovanie posúdených rizík

Čo sa týka spôsobu, akým sa posudzujú rizikové faktory, mal by sa použiť odborný úsudok.

Posúdenie rizík významných nesprávností sa vykonáva na:

- úrovni finančných výkazov a
- úrovni tvrdenia pre kategórie transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení.

Dokumentácia môže mať formu záznamu alebo zoznamu rizík (podvodu), ako je uvedené v schéme 9.3-1. Všimnite si nasledujúce:

- Prvé dva stĺpce v tabuľke by boli doplnené v rámci identifikácie rizík, ako je opísané v zväzku 2, kapitola 8.
- Stĺpec s tvrdením je hodnotenie:

- osobitných tvrdení, ktoré sa týkajú oblastí alebo zverejnení finančných výkazov ovplyvnených rizikom. To môže pri hodnotení rizík na úrovni tvrdení; a
- všeobecných rizík, ktoré ovplyvňujú veľa tvrdení a budú mať vplyv na posúdenie rizík na úrovni finančných výkazov.
- Posudzované riziká sú prirodzené riziká. Kontrolnému riziku sa venuje zväzok 2, kapitola 11 a 12.
- Na hodnotenie pravdepodobnosti a hodnoty (vplyvu) sa používa číselný rad, pričom 1 = nízka pravdepodobnosť/hodnota a 5 = vysoká pravdepodobnosť/hodnota. Tieto čísla sa môžu násobiť, aby poskytli kombinovanú celkovú hodnotu. Tieto riziká by sa tiež jednoducho dali hodnotiť ako vysoké, stredné alebo nízke.

Schéma 9.3-1

Koniec obdobia: 31. decembra 20X2 Významnosť 50 000 €		Hodnotenie prirodzeného rizika			
Riziková udalosť/Zdroj rizika	Dôsledok rizikového faktora	Tvrdenia VÚSEO	Hodnotenie prirodzeného rizika		
			Pravdepodobnosť výskytu	€ Vplyv	Kombinovaná hodnota
<i>Odmena predajcu na základe provízií z predaja</i>	<i>Tržby môžu byť fiktívne, zaznamenané v nesprávnom období, nadhodnotenú alebo realizované v rámci iných ako štandardných podmienok na účel dosiahnutia cieľa potrebného z hľadiska odmien.</i>	EA	4	4	16
<i>Zatajovanie nedodržania podmienok dohôd o pôžičkách, aby sa predišlo otázkam zo strany banky</i>	<i>Neautorizované účtovné záznamy na odloženie nákladov do budúcich období, predpojatost' manažmentu pri odhadoch a pod.</i>	V	2	5	10
<i>Fiktívni dodávatelia vložení za mestnancami</i>	<i>Daná spoločnosť uhrádza náklady v inflačných cenách alebo za služby/ovary, ktoré neboli dodané.</i>	EA	2	4	8
<i>Neidentifikované transakcie so spriaznenými osobami. Akcionári nezapojení do týchto obchodov by mohli byť znevýhodnení</i>	<i>Výnosy a náklady nezaznamenané v RTH (reálnej trhovej hodnote).</i>	V	3	5	15
<i>Nezaznamenanie predaja za hotovosť za jednotlivé časti a služby a neuloženie prostriedkov do pokladnice</i>	<i>Výnosy a aktíva sú podhodnotenú.</i>	ÚSE	4	1	4

NA ZVÁŽENIE

Pri dokumentovaní rizikových faktorov zvážte, ako sa budú aktualizovať informácie o nich a ako sa budú používať v nasledujúcich obdobiach. Príprava zaznamenávania informácií na jednom mieste a v štruktúrovanej forme (ako je spomenuté v predchádzajúcom texte) môže byť na začiatku zdĺhavejšia, ale o to jednoduchšie bude vykonávať aktualizácie v budúcnosti. Štruktúrovaná forma pomôže zabezpečiť:

- to, že riziká sa nebudú riešiť viackrát (čo môže nastať, ak sa nachádzajú na rôznych miestach auditorského spisu);
- konzistentné hodnotenie každého rizika;
- to, že budú identifikované závažné riziká;
- jednoduchosť preverenia. Elektronické spracovanie údajov umožní, že riziká (číselne ohodnotenú) sa budú dať triediť na základe ich kombinovaných hodnôt alebo na základe pravdepodobnosti, alebo dopadu; a
- to, že zoznam rizík sa dá zdieľať s klientom (aby sa získala jeho spätná väzba), alebo je možné požiadať klienta, aby pripravil zoznam rizikových faktorov na posúdenie audítorom.

9.4 Prípadové štúdie – Prirodzené riziká – Posúdenie

Pre podrobné informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Kde sa na zdokumentovanie posúdenia používa štruktúrovaný formát, môže sa na dokončenie použiť rovnaká forma ako tá, ktorou sa začalo v zväzku 2, kapitole 8. Stĺpec pre audítorskú reakciu možno použiť ako krížový odkaz pre rizikové faktory a konkrétne audítorské postupy alebo audítorské programy, ktoré sa zaoberajú posúdenými rizikami.

Ak sa použije záznam, posúdenie rizík a reakcia na riziká by sa mohli pridať k záznamu, ktorý bol vytvorený a je uvedený v zväzku 2, kapitole 8.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Podnikateľské riziko						
Riziková udalosť/Zdroj rizika	Dôsledok rizikových faktorov	Tvrdenia	Posúdenie prirodzeného rizika			Závažné riziko? A/N
			Pravdepodobnosť výskytu	€ Vplyv	Kombinovaná hodnota	
	Ktoré oblasti finančných výkazov by mohli byť nesprávne a akým spôsobom?	VÚSEO				
<i>Pokračujúci rast (napriek poklesu) a nedostatočná kontrola zásob</i>	<i>Porušenie bankových dohôd.</i>	<i>V</i>	4	5	20	A
<i>Skladník je známy tým, že robí chyby</i>	<i>Zostatky zásob môžu byť nadhodnotené/podhodnotené a môžu mať vplyv na ocenenie.</i>	<i>ÚSEO</i>	5	3	15	N
<i>Všeobecné kontroly týkajúce sa IT sú slabé v niekoľkých oblastiach</i>	<i>Integrita dát môže byť narušená a dáta sa dokonca môžu stratiť.</i>	<i>V</i>	3	5	15	N
<i>Hospodársky pokles</i>	<i>Môže sa vyžadovať tvorba opravných položiek k zásobám.</i>	<i>O</i>	3	3	9	N
<i>Vyhľadávajú sa nové možnosti predaja v iných krajinách</i>	<i>Riziko kurzových rozdielov pri pohľadávkach.</i>	<i>S</i>	2	2	4	N
<i>Hospodársky pokles</i>	<i>Inkaso pohľadávok môže byť sťažené (napr. nadhodnotené).</i>	<i>O</i>	1	3	3	N

Skratky:	Zhodnotiť pravdepodobnosť výskytu v rámci stupnice 1 – 5	Posúdiť hodnotu (finančný dopad) vo vzťahu k významnosti v rámci stupnice 1 – 5
V = Všeobecné (všetky tvrdenia)	1 = veľmi nepravdepodobný	1 = nevýznamný
Ú = Úplnosť	2 = nepravdepodobný	2 = nízky
S = Správnosť	3 = pravdepodobný	3 = stredný
E = Existencia	4 = najpravdepodobnejší	4 = vysoký
O = Ocenenie	5 = takmer istý	5 = významný

[Návod: Rizikové faktory kombinovaného posúdenia rizík (pravdepodobnosť x dopad) s číselnou hodnotou 20 a viac by mali byť považované za „závažné“ riziká podvodu.]

Poznámka: Možné porušenie bankových zmlúv má kombinovanú hodnotu rizika 20, a preto sa považuje za závažné riziko. Závažné riziká vyžadujú špeciálne posúdenie audítorom vrátane oboznámenia sa s príslušnými kontrolami účtovnej jednotky týkajúcimi sa daných rizík.

Riziká podvodu						
Riziková udalosť/Zdroj rizika	Dôsledok faktorov rizika	Tvrdenia	Posúdenie prirodzeného rizika			Závažné riziko? A/N
			Pravdepodobnosť výskytu	€ Vplyv	Kombinovaná hodnota	
	Aké oblasti finančných výkazov by mohli byť nesprávne a akým spôsobom?	VÚSEO				
Tlaky						
<i>Minimalizovať daňové zaťaženie</i>	<i>Neautorizované účtovné záznamy alebo manipulácia s finančnými výkazmi.</i>	V	4	5	20	A
<i>Rýchly rast vyvoláva tlak na zabezpečenia financovania</i>	<i>Manipulácia s finančnými výkazmi tak, aby nedošlo k porušeniu podmienok bankových dohôd.</i>	V	4	5	20	A
<i>Minimalizovať daňové zaťaženie</i>	<i>Zaujatosť manažmentu pri odhadoch na účel zníženia výsledku hospodárenia.</i>	ÚSO	4	4	16	A
<i>Odmena predajcu na základe predaja nad určité hranice</i>	<i>„Nafúknutý“ predaj, aby sa dosiahli stanovené kritériá. Odmeny sú však nízke.</i>	E	3	2	6	N
<i>Platenie úplatkov na získanie kontraktov</i>	<i>Zničenie povesti, nadhodnotenie nákladov, neuznatelné pokuty.</i>	ÚSE	2	2	4	N
Príležitosti						
<i>Vykazovanie výnosov</i>	<i>Nekonzistentné uplatňovanie účtovných postupov.</i>	ÚSE	3	4	12	A
<i>Významné zvýšenie využívania transakcií so spriaznenými osobami</i>	<i>Predaj/nákup by mohol byť podhodnotený/nadhodnotený.</i>	O	4	5	20	A
<i>Položky zásob s vysokou hodnotou, ľahko premiestniteľné</i>	<i>Odcudzenie tovaru.</i>	E	4	3	12	N
<i>Vysoký objem predaja za hotovosť</i>	<i>Odcudzenie tovaru/hotovosti.</i>	E	4	3	12	N
<i>Transakcie so spriaznenými osobami</i>	<i>Predaj/nákup nemusí byť dokončený, riadne ocenený alebo zverejnený vo finančných výkazoch.</i>	V	3	4	12	N
Ospravedlnenie konania						
<i>Nízka morálka zamestnancov na čiastočný úväzok</i>	<i>Ukradnutý tovar alebo hotovosť.</i>	E	3	2	6	N

Skratky:	Zhodnotiť pravdepodobnosť výskytu v rámci stupnice 1 – 5	Posúdiť hodnotu (finančný dopad) vo vzťahu k významnosti v rámci stupnice 1 – 5
V = Všeobecné (všetky tvrdenia)	1 = veľmi nepravdepodobný	1 = nevýznamný
Ú = Úplnosť	2 = nepravdepodobný	2 = nízky
S = Správnosť	3 = pravdepodobný	3 = stredný
E = Existencia	4 = najpravdepodobnejší	4 = vysoký
O = Ocenenie	5 = takmer istý	5 = významný

[V princípe rizikové faktory kombinovaného posúdenia rizík (pravdepodobnosť x dopad) s číselnou hodnotou 20 a viac by mali byť považované za „závažné“ riziká podvodu.]

Poznámka: Možná zaujatosť manažmentu pri odhadoch, neoprávnené účtovné záznamy, tlaky na financovanie rýchleho rastu a transakcie so spriaznenými osobami boli posúdené ako závažné riziká (kombinovaná hodnota presahuje 20). Závažné riziká vyžadujú špeciálne posúdenie auditorom vrátane oboznámenia sa s príslušnými kontrolami účtovnej jednotky relevantnými pre dané riziká. Ak žiadne kontroly neexistujú, je pravdepodobné, že bude existovať významný nedostatok. Všimnite si, že vykazovanie výnosov má kombinovanú hodnotu menej ako 16, ale predpokladá sa závažné riziko (pozri ISA 240.26).

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Záznam k spisu – Kumar & Co.

Identifikácia prirodzeného rizika

Významnosť = 3 000 €

Na základe vykonania postupov na posúdenie rizík uvedených v pracovnej dokumentácii č. X.X, ktorá zahŕňa potenciálne zdroje rizík vyplývajúce zo šiestich oblastí požadovaného poznania, sme identifikovali nasledujúce rizikové faktory:

Riziká podnikania

Rajova absencia pri prevádzke – všeobecné riziko

- Kvalita a správnosť účtovných záznamov by mohla byť narušená, pretože Raj sa sústreďuje na osobné rodinné záležitosti. Finančné výkazy by mohli obsahovať významnú nesprávnosť.

Posúdenie rizík: Vysoká pravdepodobnosť výskytu/Vysoká hodnota (vo vzťahu k významnosti) = Vysoké riziko a tiež závažné riziko. Pozri pracovnú dokumentáciu č. X.X.

Reakcia na riziko: *(bude riešené v zväzku 2, kapitole 16).*

- Raj zvykol preverovať kontrolu kvality tovaru pred jeho odoslaním. Kvalita predávaných produktov mohla byť ohrozená, čo by viedlo k väčšiemu množstvu reklamácií a /alebo nepredajným zásobám. (Ocenenie)

Posúdenie rizík: Nízka pravdepodobnosť/Nízka hodnota = Nízke riziko.

Reakcia na riziko: *(bude sa riešiť v zväzku 2, kapitole 16).*

Hospodársky pokles a ekonomická závislosť – všeobecné riziko

- Kumar & Co. je závislá od svojho primárneho zákazníka, Dephta Furniture, Inc., ktorého podiel na tržbách je viac než 90 %. V rámci tohto hospodárskeho poklesu môže Dephta zrušiť objednávky. Dôsledkom môže byť porušenie podmienok bankových dohôd a nadhodnotené aktíva. Ak by banka vyžadovala okamžité splatenie svojej pôžičky, spoločnosť by nebola schopná pokračovať v činnosti. (Ocenenie)

Posúdenie rizika: Stredná pravdepodobnosť/Stredná hodnota = Stredné riziko.

Reakcia na riziko: *(bude riešená v zväzku 2, kapitole 16).*

Riziká podvodu

Vykazovanie výnosov

- Možnosť nekonzistentného uplatňovania účtovných postupov.

Posúdenie rizika: Stredná pravdepodobnosť/Stredná hodnota = Stredné riziko, ale podľa ISA 240.26 sa predpokladá, že ide o závažné riziko a tak sa k nemu bude pristupovať.

Reakcia na riziko: *(bude riešená v zväzku 2, kapitole 16).*

Minimalizácia daní – všeobecné riziko

- Môže existovať zaujatosť manažmentu spočívajúca v minimalizovaní daňového zaťaženia. Môže byť uplatnená zaujatosť manažmentu pri odhadoch, alebo sa môžu použiť neautorizované účtovné záznamy. (Úplnosť, Správnosť)

Posúdenie rizík: Vysoká pravdepodobnosť/Stredná hodnota = Stredné až vysoké riziko, ktoré by sa malo považovať za závažné riziko.

Reakcia na riziko: *(bude riešená v zväzku 2, kapitole 16).*

Hospodársky pokles a ekonomická závislosť – všeobecné riziko

- Pokles tržieb a tlak na likviditu môže viesť k manipulácii s finančnými výkazmi, aby sa predišlo porušovaniu podmienok bankových dohôd. (všetky tvrdenia)

Posúdenie rizík: Stredná pravdepodobnosť/Vysoká hodnota = Stredné až vysoké riziko, ktoré by sa malo považovať za závažné riziko.

Reakcia na riziko: *(bude riešená v zväzku 2, kapitole 16).*

Rajova absencia pri prevádzke – všeobecné riziko

- Rajova absencia má za následok minimálny dohľad na prácu Ruby. Okrem toho to vyzerá tak, že Ruby má nízku morálku a čelí osobným finančným problémom. To je motívom, príležitosťou a vnútorným zdôvodnením odcudzenia hotovosti/tovaru (Existencia) a/alebo manipulovania s finančnými výkazmi.

Posúdenie rizika: Stredná pravdepodobnosť/Stredná hodnota = Stredné riziko.

Reakcia na riziko: *(zaoberá sa ňou zväzok 2, kapitola 16).*

Spriaznené osoby

- Transakcie so spriaznenými osobami by mohli byť zmanipulované, čo môže viesť k nadhodnoteniu tržieb. (Ocenenie)

Posúdenie rizík: Stredná pravdepodobnosť/Stredná hodnota = Stredné riziko, ktoré by sa malo považovať za závažné riziko.

Reakcia na riziko: *(zaoberá sa ňou zväzok 2, kapitola 16).*

Poznámka: Závažné riziká vyžadujú špeciálne úvahy audítora vrátane oboznámenia sa s kontrolami účtovnej jednotky relevantnými pre dané riziká. Ak kontroly neexistujú, je pravdepodobné, že budú existovať závažné nedostatky.

10 Závažné riziká

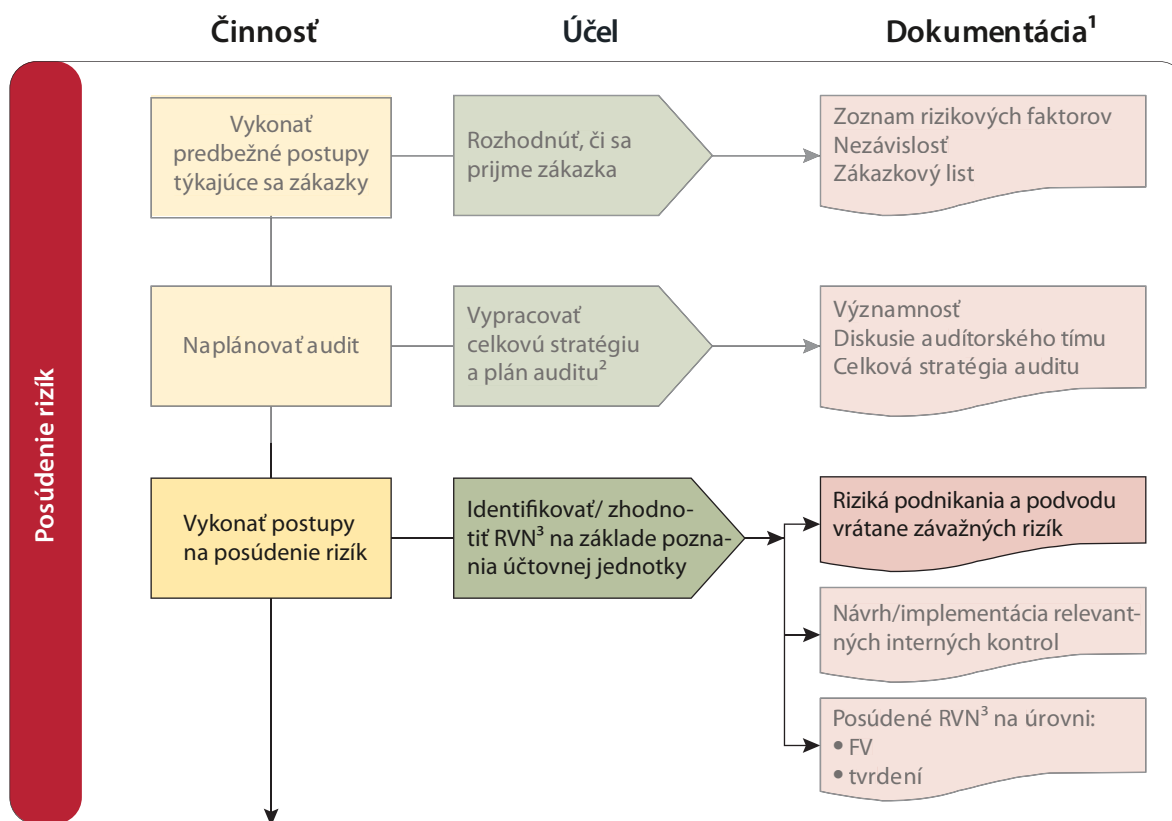
Obsah kapitoly

Usmernenie k charakteru a určovaniu závažných rizík a dôsledkov pre audit.

Relevantné štandardy ISA

240, 315, 330

Schéma 10.0-1



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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
240.26	Pri identifikácii a posudzovaní rizík významných nesprávností spôsobených podvodom musí audítor na základe predpokladu existencie rizík podvodu v súvislosti s vykazovaním výnosov vyhodnotiť, 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 keď vykazovanie výnosov neoznačil za riziko významnej nesprávnosti spôsobenej podvodom (pozri odseky A28 – A30).
315.4	Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam: (e) Závažné riziko (Significant risk) – identifikované a posúdené riziko významnej nesprávnosti, ktoré si podľa úsudku audítora vyžaduje osobitnú pozornosť v rámci auditu.
315.25	Audítor identifikuje a posúdi riziká významných nesprávností: a) na úrovni finančných výkazov a (pozri odseky A105 – A108), b) na úrovni tvrdení pre kategórie transakcií, zostatkov účtov a zverejnení (pozri odseky A109 – A113), aby získal základ na štruktúru a vykonanie ďalších auditorských postupov.
315.27	V rámci posudzovania rizík v súlade s odsekom 25 audítor určí, či podľa jeho úsudku niektoré z identifikovaných rizík predstavujú závažné riziká. Vylúči pritom vplyv identifikovaných kontrol týkajúcich sa daných rizík.
315.28	Pri posudzovaní významnosti rizík by mal audítor zväziť minimálne nasledujúce skutočnosti: (a) či riziko predstavuje riziko podvodu, (b) či sa riziko týka nedávneho hospodárskeho, účtovného alebo iného vývoja, a preto si vyžaduje osobitnú pozornosť, (c) zložitosť transakcií, (d) či riziko zahŕňa významné transakcie so spriaznenými osobami, (e) stupeň subjektivity pri meraní finančných informácií súvisiacich s rizikom, najmä meraní so širokou škálou neistôt, (f) či riziko nezahŕňa významné transakcie, ktoré sa vymykajú z rámca bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, alebo sa inak javia ako neobvyklé (pozri odseky A119 – A123).
315.29	Keď audítor zistil, že existuje závažné riziko, oboznámi sa s kontrolami účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít relevantných pre dané riziko (pozri odseky A124 – A126).
330.21	Keď audítor určil, že posúdené riziko významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení je závažné, je povinný vykonať substantívne postupy, ktoré reagujú špeciálne na toto riziko. Keď postoj k závažnému riziku pozostáva iba zo substantívnych postupov, tieto postupy musia zahŕňať testy podrobností (pozri odsek A53).
550.18	Aby audítor identifikoval a posúdil riziká významnej nesprávnosti pri plnení požiadavky ISA 315, identifikuje a posúdi riziká významnej nesprávnosti súvisiace 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.
550.19	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, A29 – A30).

10.1 Prehľad

Po tom, ako boli riziká podnikania a riziká podvodu identifikované a posúdené, môže sa zväziť existencia závažných rizík. Závažné riziko vzniká tam, kde je posúdené riziko významnej nesprávnosti také vysoké, že v rámci úsudku audítora bude vyžadovať osobitné audítorské zváženie.

Závažné riziká sa posudzujú pred zohľadnením všetkých kontrol, ktoré majú znížiť ich výskyt. Závažné riziko je založené na prirodzenom riziku (pred zohľadnením príslušnej internej kontroly), a nie na kombinovanom riziku (pri ktorom sa berie do úvahy tak prirodzené riziko, ako aj riziko internej kontroly). Napríklad spoločnosť s veľkými zásobami diamantov by mala vysoké prirodzené riziko odcudzenia. Reakcia manažmentu spočíva v prevádzkovaní bezpečnostných zariadení. Kombinované riziká významnej nesprávnosti sú preto minimálne. Pretože riziko straty je však (pred posúdením internej kontroly) veľmi pravdepodobné a jeho veľkosť by mala významný vplyv na finančné výkazy, označilo by sa ako „závažné“.

NA ZVÁŽENIE

Pri úvahách o existencii závažných rizík môže byť náročné ignorovať vplyv príslušných interných kontrol na ich zníženie. Platí to najmä v prípade, keď audítor dobre pozná ľudí, ktorí kontrolu zavádzali a ktorí sú pravdepodobne aj vysoko kompetentní v tom, čo robia.

Preto sa vyžaduje oddeliť prirodzené riziko od zavedených kontrol. Napríklad dospelý človek, ktorý sa chystá prejsť cez rušnú ulicu, by asi nepovažoval túto činnosť za veľmi riskantnú. Predpokladá sa totiž, že dospelí používajú svoje oči, uši a predchádzajúce skúsenosti (pri prechádzaní ulíc), aby prešli bezpečne. Posúdenie rizík však spája prirodzené riziko pri prechádzaní ulice s množstvom kontrolných aktivít (použitie očí, uší a predchádzajúce skúsenosti). Na posúdenie toho, či prechod cez ulicu predstavuje závažné riziko (t. j. pred akýmkoľvek kontrolami), by človek musel mať zaviazané oči, v ušiach mať zátky a následne byť požiadaný, aby prešiel cez ulicu.

10.2 Príklady

Príklady závažných rizík sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma10.2-1

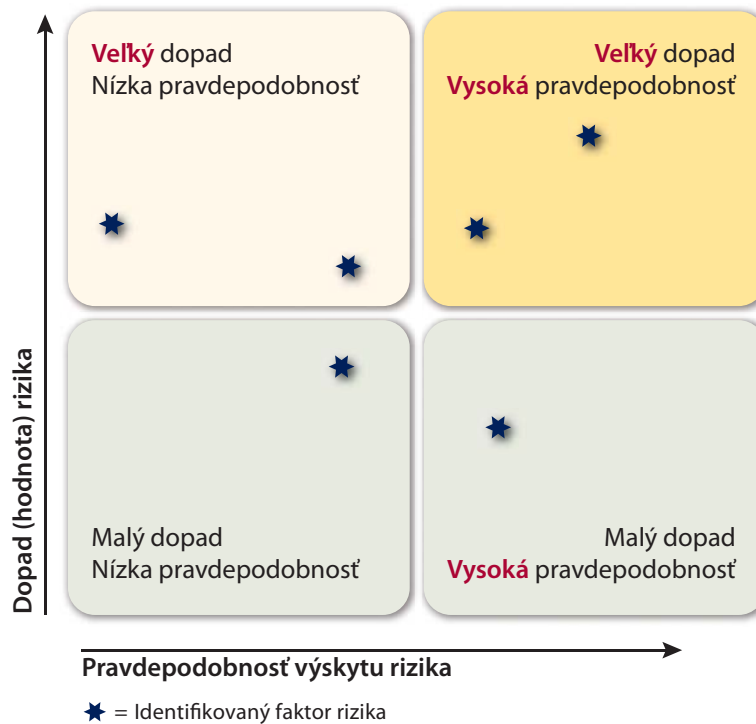
Zdroje	Príklady
Aktivity s vysokým rizikom	Zahŕňajú činnosti alebo udalosti, pri ktorých sa môžu ľahko vyskytnúť závažné nesprávnosti. Napríklad zásoby vysokohodnotných diamantov alebo zlatých tehličiek v držbe klenotníka alebo zavedenie nového/zložitého účtovného systému.

Zdroje	Príklady
Veľké nerutinné transakcie (veľkosť alebo charakter)	<p>K identifikovaným významným transakciám so spriaznenými osobami mimo bežnej obchodnej činnosti účtovnej jednotky sa má pristupovať ako k transakciám, ktoré vedú k vzniku závažných rizík.</p> <p>Patria sem časté a rozsiahle transakcie. Napríklad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nezvyčajné objemy bežných transakcií so spriaznenými osobami; • významná zmluva o predaji alebo o dodávkach; • nákup alebo predaj hlavných aktív podniku, alebo jeho obchodných segmentov; a • predaj podniku tretej osobe. <p>Je menej pravdepodobné, že rutinné nezložité transakcie, ktoré sú predmetom systematického spracovania, budú viesť k vzniku závažných rizík.</p>
Záležitosti vyžadujúce úsudok alebo zásah manažmentu	<p>Medzi príklady patria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • predpoklady a výpočty, ktoré používa manažment pri príprave hlavných odhadov; • zložité výpočty alebo účtovné zásady; • vykazovanie výnosov (predpokladá sa, že ide o závažné riziko), na ktoré sú rôzne názory; • rozsiahly manuálny zber a spracovanie dát; a • prípady požadovaného zásahu manažmentu na účel stanovenia spôsobu účtovného zobrazenia, ktoré bude použité.
Príležitosti k podvodu	<p>Riziko nezistenia významnej nesprávnej vyplývajúcej z podvodu (ktorý je úmyselný a zámerne utajený) je vyššie ako riziko nezistenia vyplývajúce z chyby.</p> <p>Pri hodnotení toho, či závažné riziká môžu vyplývať z identifikovaných faktorov rizika podvodu, a pri posudzovaní možných scenárov a schém uvedených v tímovej diskusii (pozri zväzok 2, kapitolu 7) zvažte nasledujúce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • schopnosti potenciálneho páchatela; • relatívnu veľkosť jednotlivých súm, v prípade ktorých došlo k manipulácii; • úroveň právomocí manažmentu alebo zamestnanca na: <ul style="list-style-type: none"> – priame či nepriame manipulovanie s účtovnými záznamami, a – obchádzanie kontrolných postupov; • frekvenciu a rozsah realizovanej manipulácie; • možný stupeň tajnej dohody; • úmyselné nepravdivé vyhlásenie pre audítora; a • predchádzajúce skúsenosti v rámci auditu alebo obavy vyjadrené inými osobami. <p>Závažné riziká podvodu môžu byť identifikované v akejkoľvek fáze auditu na základe nových získaných informácií.</p>

10.3 Identifikácia závažných rizík

Ak už boli riziká významnej nesprávnej identifikované a posúdené, všetko, čo sa vyžaduje, je preskúmanie výsledkov a následný výber (na základe využitia odborného úsudku) tých rizík, ktoré sú skutočne závažné. Napríklad, ak hodnotenie rizík bolo zaznamenané ďalej uvedeným spôsobom (hviezdy predstavujú posúdené riziká), za závažné riziká by boli najskôr považované tie dve riziká, ktoré patria do žltej zóny (riziká s vysokou hodnotou a vysokou pravdepodobnosťou).

Schéma 10.3-1



Pri zvažovaní toho, či existujú závažné riziká, by mal audítor zvážiť ďalej uvedené základné informácie.

Úvahy	
Faktory, ktoré môžu naznačovať prípadné „závažné riziká“	Riziko podvodu.
	Riziká týkajúce sa nedávneho významného ekonomického, účtovného alebo iného vývoja, a preto vyžadujúce osobitnú pozornosť.
	Zložitosť transakcií.
	Významné transakcie so spriaznenými osobami.
	Miera subjektivity pri kvantifikácii finančných informácií týkajúcich sa rizika, najmä takeého, ktoré zahŕňa širokú škálu neistoty oceňovania.
	Významné transakcie, ktoré sú mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky alebo ktoré sa zdajú inak neobvyklé.

V menších účtovných jednotkách sa významné riziká môžu vzťahovať na skutočnosti uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 10.3-2

Predmet/Informácia	Charakteristika
Významné, nie každodenné transakcie	<ul style="list-style-type: none"> • Vysoké prirodzené riziko (pravdepodobnosť a dopad); • Transakcie, ktoré sa vyskytujú nepravidelne a nepodliehajú systematickému spracovaniu. • Neobvyklé vzhľadom na ich veľkosť alebo charakter (napr. kúpa iného podniku). • Vyžadujú si zásahy manažmentu: <ul style="list-style-type: none"> – na určenie spôsobu účtovného zobrazenia, a – na zber a spracovanie údajov. • Zahŕňajú zložité výpočty alebo účtovné princípy. • Charakter transakcií sťažuje účtovnej jednotke zavedenie efektívnej internej kontroly nad rizikami.
Významné záležitosti ovplyvňované úsudkom	<ul style="list-style-type: none"> • Vysoké prirodzené riziko. • Zahŕňajú značné neistoty týkajúce sa ocenenia (napr. vývoj účtovných odhadov). • Účtovné postupy môžu byť predmetom rozdielnych interpretácií (napr. príprava účtovných odhadov alebo vykazovania výnosov). • Požadovaný úsudok manažmentu môže byť subjektívny, zložitý alebo vyžaduje predpoklady o vplyve budúcich udalostí (napr. úsudky o reálnej hodnote, ocenení zásob, ktoré podliehajú rýchlemu zastaraniu, a pod.).
Významné transakčné riziká	<ul style="list-style-type: none"> • Existovať môže nízky objem transakčných rizík týkajúcich sa hlavných podnikateľských procesov (napr. tovar, ktorý je odoslaný, ale nie je fakturovaný v procese predaja) a ak tieto riziká nebudú zmiernené, môžu mať za následok významné nesprávnosti vo finančných výkazoch. Ak tieto riziká vyžadujú osobitnú pozornosť auditu, mali by sa považovať za významné riziká. Ak neboli zavedené interné kontrolné mechanizmy na zmiernenie týchto rizík, mali by sa takisto nahlásiť manažmentu ako významný nedostatok.
Podvod	<ul style="list-style-type: none"> • Vykazovanie výnosov. Tu je predpoklad závažného rizika. • Obchádzanie kontrol manažmentom alebo zaujatosť pri tvorbe odhadov a pod. • Veľké transakcie so spriaznenými osobami využité na zvýšenie predaja alebo nákupov. • Tajná dohoda s dodávateľmi alebo so zákazníkmi, ako sú cenové alebo ponukové kartely. • Nezaúčtované alebo fiktívne transakcie.

10.4 Reakcia na závažné riziká

Keď sa riziko klasifikuje ako „závažné“, audítor by mal reagovať nasledujúcim spôsobom.

Schéma 10.4-1

Kroky auditu	Opis
Zhodnotte návrh a zavedenie internej kontroly pre každé závažné riziko	<p>Navrhol a zaviedol manažment internú kontrolu, ktorá zmierňuje závažné riziká? Do úvahy berie existenciu priamych kontrol, ako sú kontrolné činnosti, a nepriamych (všeobecných) kontrol, ktoré môžu byť obsiahnuté v kontrolnom prostredí, pri posudzovaní rizík, v informačných systémoch a monitorovacích prvkoch. Tieto informácie budú užitočné pri voľbe účinnej audítorskej reakcie na identifikované riziká.</p> <p>V prípade, že významné nerutinné záležitosti alebo záležitosti týkajúce sa úsudku nie sú predmetom bežnej internej kontroly (ako jednorazové alebo ročné udalosti), audítor vyhodnotí povedomie manažmentu o rizikách a vhodnosti jeho reakcie. Napríklad, ak by účtovná jednotka kúpila aktíva iného podniku, môžu reakcie účtovnej jednotky zahŕňať:</p> <ul style="list-style-type: none"> • angažovanie nezávislého odhadcu hodnoty nadobudnutého majetku; • použitie vhodných účtovných zásad; a • náležité zverejnenie transakcií vo finančných výkazoch. <p>Ak audítor určí, že manažment nereagoval zodpovedajúcim spôsobom (zavedením internej kontroly zameranej na závažné riziká), v internej kontrole účtovnej jednotky by existoval významný nedostatok, ktorý má byť (čo najskôr) oznámený osobám povereným riadením.</p>
Voľba audítorskej reakcie na identifikované závažné riziká	<p>Sú plánované ďalšie audítorské postupy konkrétne zamerané na závažné riziko? Tieto postupy môžu byť vypracované na získanie audítorských dôkazov s vysokou spoľahlivosťou a mohli by zahŕňať testy kontrol a substantívne postupy.</p> <p>V mnohých prípadoch môžu byť audítorské postupy jednoducho iba rozšírením postupov, ktoré by boli tak či tak vykonané. Napríklad, ak by bolo závažné riziko spojené s možnou zaujatou manažmentu, napr. pri príprave odhadov, rozšírené substantívne postupy by zahŕňali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • posúdenie platnosti použitých predpokladov; • identifikáciu zdrojov a spoľahlivosti použitých informácií (vonkajších, ako aj vnútorných); • zváženie existencie akejkoľvek zaujatosti pri odhadoch v predchádzajúcom období v porovnaní so skutočnými faktmi; a • preverenie použitých metód (vrátane vzorcov v elektronických tabuľkách) pri výpočte odhadu.
Na dôkazy získané v minulých obdobiach sa nedá spoliehať	<p>Tam, kde sa plánuje vykonať test prevádzkovej účinnosti kontroly, ktorá zmierňuje závažné riziko, sa audítor nesmie spoliehať na dôkazy o prevádzkovej účinnosti internej kontroly získané počas predchádzajúcich auditov.</p>

Kroky auditu	Opis
Substantívne analytické postupy sami osebe nestačia	<p>Použitie substantívnych analytických postupov sa samo osebe nepovažuje za vhodnú reakciu na riešenie závažného rizika. Ak sa prístup k závažným rizikám skladá len zo substantívnych postupov, musia audítorské postupy tvoriť buď:</p> <ul style="list-style-type: none"> • samotné testy detailov, alebo • kombinácia testov detailov a substantívnych analytických postupov.

10.5 Zdokumentovanie závažných rizík

Identifikácia závažných rizík a návrh reakcie auditu sa zdokumentujú. Ak sú všetky riziká zdokumentované na jednom mieste, môže byť dokumentácia závažných rizík jednoducho iba rozšírením informácií, ktoré už boli zdokumentované.

Poznámka: Ak audítor dospeje k záveru, že vykazovanie výnosov nie je závažným rizikom významnej nesprávnosti spôsobených podvodom, dôvody pre tento záver je potrebné zahrnúť do dokumentácie auditu.

10.6 Prípadové štúdie – Závažné riziká

Pre podrobné informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Závažné riziká možno identifikovať zo zoznamu rizikových faktorov a ich hodnotenia. Pozri formuláre obsiahnuté v týchto prípadových štúdiách v zväzku 2, kapitole 8 a 9. Takýto formulár sa môže takisto použiť pre krížové odkazy každého závažného rizika na súvisiaci podrobný plán auditu.

Pre každé identifikované závažné riziko by mala byť reakcia manažmentu zdokumentovaná a mali by byť vypracované vhodné audítorské postupy ako reakcia na konkrétne riziko.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

(Výňatok)

Závažné riziko	Reakcia manažmentu	Reakcia auditu	Pracovná dokumentácia Ref. č.
Možné porušenie podmienok bankového financovania.	Pripraviť a monitorovať prognózy peňažných tokov. Nanovo prerokovať výšku a podmienky financovania.	Pozrieť sa na podnikové plány rastu a na to, či sú prognózy peňažných tokov realistické. Preskúmať a porovnať skutočné výsledky a peňažné toky. Uistiť sa, či je ocenenie pohľadávok a zásob (zabezpečenie pre úvery) primerané. Preveriť predloženie žiadosti na refinancovanie banke. Preveriť každú reakciu/korešpondenciu z banky.	(nie sú súčasťou)
Možná manipulácia s finančnými výkazmi, aby sa predišlo porušeniu podmienok bankovej dohody.	Žiadna. Manažment to vôbec nepovažuje za riziko.	Dôkladne preveriť predpoklady použité v prognózach peňažných tokov a to, na akom základe sú pripravené aktuálne výkazy peňažných tokov. Uistiť sa aj o tom, že základ pre ocenenie pohľadávok a zásob je relevantný a správny. Pozorne otestujte existenciu a správnosť tržieb, keďže existuje tlak na udržanie a rast úrovne tržieb napriek nepriaznivému ekonomickému prostrediu.	
Nekonzistentné vykazovanie výnosov (predpokladané riziko podvodu).	Predajné zmluvy nad 500 € sú preverované manažérom predaja.	Kontrola hlavných zmlúv (a časti menších zmlúv) a diskusia s manažérom predaja s cieľom uistiť sa o tom, že výnosy sú v danom období vykázané správne.	
Neschválené účtovné zápisy.	Manažment súhlasil so zavedením pravidiel schvaľovania všetkých účtovných zápisov, toto pravidlo sa však ešte nezaviedlo.	Identifikovať a preveriť všetky účtovné zápisy presahujúce 1 500 € a všetky účtovné zápisy v mesiaci pred koncom a po skončení účtovného obdobia.	
Značné zvýšenie objemu transakcií so spriaznenými osobami.	Politikou spoločnosti je, že všetky transakcie so spriaznenými osobami sú identifikované a uskutočňujú sa za obvyklých obchodných podmienok. Do tejto oblasti patrí aj majetok účtovnej jednotky alebo služby poskytované pre osobnú potrebu manažmentu alebo zamestnancov.	Overiť chápanie tejto politiky zamestnancami prostredníctvom získania informácií a ich preverenia. Uistiť sa o tom, že všetky transakcie so spriaznenými osobami boli identifikované a že transakcie, ich podmienky, charakter a dátumy sú skutočne správne.	

Vypracoval: FJ

Dátum: 9. decembra 20X2

Preveril: LF

Dátum: 5. januára 20X3

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Záznam k spisu: Kumar & Co.

Identifikácia závažných rizík

Nasledujúce závažné rizikové oblasti vrátane reakcie manažmentu a audítorskej reakcie sú identifikované ďalej.

Hospodársky pokles

Spoločnosť poklesom príliš neutrpela. Raj však pravidelne preveruje výpočty plnenia podmienok v bankových zmluvách, ale nevenoval tomu pozornosť v bežnom účtovnom období, ktoré je predmetom auditu. Prepočítame všetky ukazovatele, aby sme videli stav v porovnaní s podmienkami zmlúv. Vykonáme tiež ďalšie audítorské postupy v tých oblastiach auditu, z ktorých pochádzajú vstupné premenné na výpočet. Riziko rastie tým viac, čím bližšie je spoločnosť k porušeniu podmienok, a to v dôsledku možnosti manipulácie s finančnými výkazmi.

Minimalizácia daní

Neexistujú žiadne kontroly, ktoré by túto otázku špecificky riešili. Reakciou na toto riziko bude pozorné preverenie odhadov manažmentu a účtovných zápisov (pozri ďalej).

Neautorizované účtovné zápisy

Raj by mal autorizovať všetky účtovné zápisy, ale nevykonával to dôsledne. Identifikujeme a preskúmame všetky účtovné zápisy nad 500 € a všetky zápisy v mesiaci pred koncom a po skončení účtovného obdobia.

Transakcie so spriaznenými osobami

Politika spoločnosti je, že všetky transakcie so spriaznenými osobami sú identifikované a uskutočňujú sa za obvyklých obchodných podmienok. Prostredníctvom prieskumu a kontroly preveríme, ako Raj a Ruby chápu túto politiku. Zabezpečíme, aby pri všetkých transakciách so spriaznenými osobami boli podmienky predaja, charakter transakcií a dátumy skutočne zodpovedajúce. Počas celého auditu budeme dohliadať na transakcie, ktoré nezodpovedajú bežnému výkonu podnikateľskej činnosti, a na to, či boli všetky transakcie so spriaznenými osobami skutočne identifikované.

Vykazovanie výnosov

Politiky vykazovania tržieb z predaja sú pomerne jednoduché a spoločnosť Kumar predáva predovšetkým spoločnosti Dephta Furniture, Inc. Vykonaná audítorská práca týkajúca sa správneho priradenia transakcií do príslušného obdobia a transakcií so spriaznenými osobami bola zameraná na možnosť podvodu v oblasti vykazovania výnosov.

Vypracoval: FJ **Dátum:** 9. januára 20X2

Preveril: LF **Dátum:** 5. januára 20X3

11 Oboznámenie sa s internou kontrolou

Obsah kapitoly

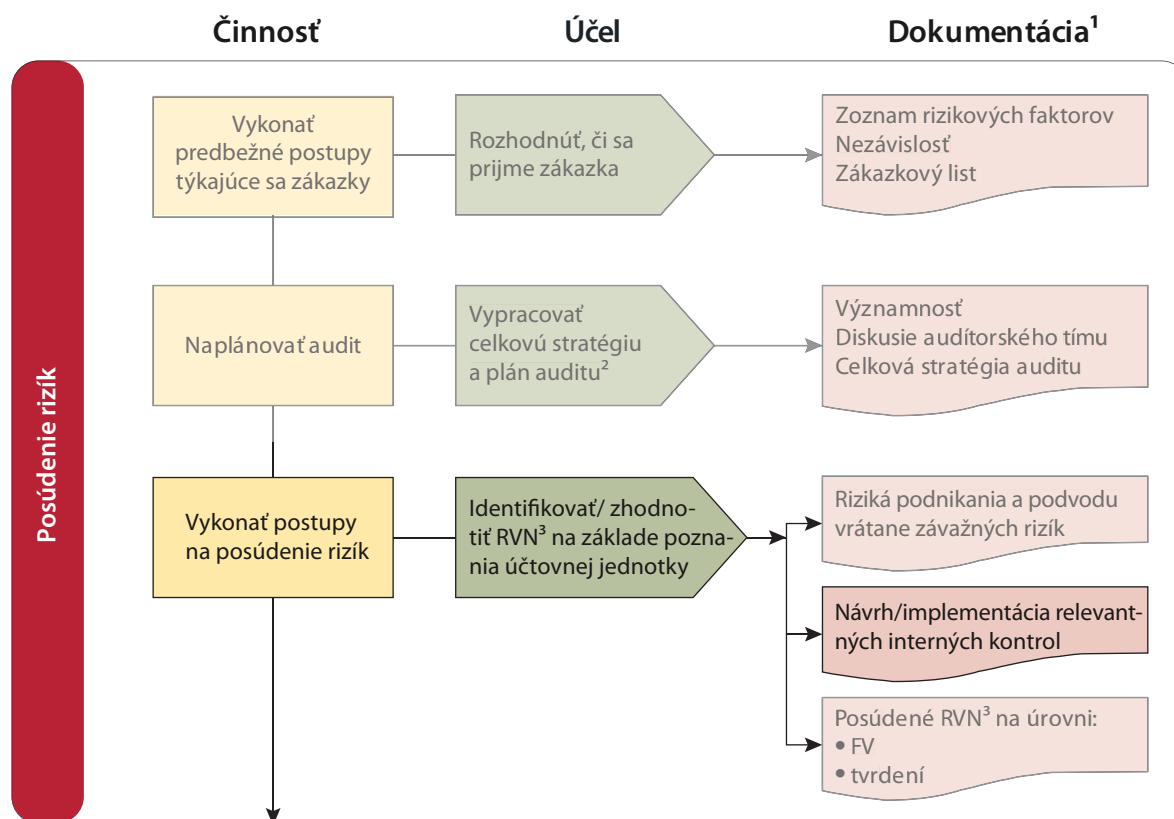
Usmernenie k postupnosti krokov týkajúcich sa oboznámenia sa s internou kontrolou relevantnou pre audit:

- hodnotenie návrhu a zavedenia kontroly; a
- dokumentácia využívajúca dva možné prístupy.

Relevantné štandardy ISA

315

Schéma 11.0-1



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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
315.4	<p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Tvrdenia (Assertions) – explicitne alebo inak vyjadrené vyhlásenia manažmentu obsiahnuté vo finančných výkazoch, ktoré auditor používa pri zvažovaní rôznych druhov potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť. b) Podnikateľské riziko (Business risk) – riziko vyplývajúce zo závažných podmienok, udalostí, okolností, činností alebo nečinností, ktoré by mohli nepriaznivo ovplyvniť schopnosť účtovnej jednotky dosiahnuť vytýčené ciele a uskutočniť svoje stratégie, alebo riziko stanovenia nevhodných cieľov a stratégií. c) Interná kontrola (Internal control) – 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 alebo viacerých zložiek internej kontroly.
315.12	<p>Auditor 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 bude kontrolu, samostatne alebo v kombinácii s inými, považovať za kontrolu relevantnú pre audit (pozri odseky A42 – A65).</p>
315.14	<p>Auditor 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 kontrolného prostredia súhrnne vytvárajú vhodný základ pre ostatné súčasti internej kontroly a či nedostatky kontrolného prostredia neznehodnocujú ostatné súčasti internej kontroly (pozri odseky A69 – A78).
315.15	<p>Auditor je povinný zistiť, či má účtovná jednotka proces na:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikáciu podnikateľských rizík relevantných pre ciele finančného vykazovania, (b) odhad významnosti rizík, (c) posudzovanie pravdepodobnosti ich výskytu, (d) rozhodovanie o opatreniach na riešenie týchto rizík (pozri odsek A79).
315.18	<p>Auditor 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).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
315.19	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): (a) komunikácie medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním a riadením, (b) externej komunikácie, napr. komunikácie s regulačnými orgánmi.
315.20	Audítor 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 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 audítor povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka reaguje na riziká vyplývajúce z IT (pozri odseky A95 – A97).
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).

11.1 Prehľad

Táto kapitola sa zameriava na rozsah prác potrebných na oboznámenie sa s internou kontrolou relevantnou pre audit. Zväzok 1, kapitola 5 sa zaoberá charakterom internej kontroly a poskytuje podrobný opis piatich prvkov systému internej kontroly. Zväzok 2, kapitola 12 opisuje prístup k hodnoteniu internej kontroly v štyroch krokoch.

Interná kontrola sa vzťahuje na procesy, politiky a postupy, ktoré navrhol manažment na zabezpečenie spoľahlivého finančného vykazovania a zostavovania finančných výkazov v súlade s platným rámcom pre účtovníctvo. Interná kontrola je zameraná na otázky, akými sú napríklad postoj manažmentu ku kontrole, spôsobilosť kľúčových osôb, posúdenie rizík, účtovníctvo a ďalšie používané finančné informačné systémy, ako aj tradičné kontrolné činnosti.

Audítor je povinný oboznámiť sa s internou kontrolou v prípade všetkých zákaziek na audit. Platí to pre akúkoľvek veľkosť účtovnej jednotky, dokonca aj keď sa audítor už rozhodol, že čisto substantívny prístup by bol vhodnou reakciou na riziká významnej nesprávnosti.

Získanie dostatočného prehľadu o internej kontrole (relevantnej pre audit) zahŕňa vykonanie postupov na posúdenie rizík s cieľom určiť kontroly, ktoré priamo alebo nepriamo znižujú úroveň významných nesprávností. Získané informácie pomôžu audítorovi pri:

- posúdení zvyškového rizika (prirodzeného a kontrolného rizika) významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení; a
- voľbe ďalších auditorských postupov, ktoré reagujú na posúdené riziká.

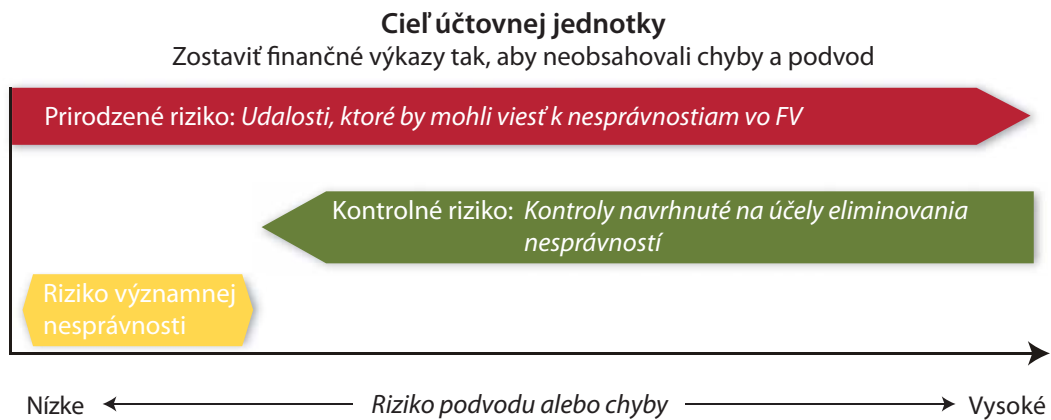
Nie všetky kontrolné činnosti sú však relevantné pre audit, a preto sa s nimi netreba oboznamovať. Audítor sa zaoberá iba hodnotením tých kontrol, ktoré zmierňujú riziko významnej nesprávnosti (v dôsledku podvodu alebo chyby) vo finančných výkazoch. Kontrolné činnosti, ktoré nie sú relevantné, môžu byť z rozsahu auditu úplne vyradené.

11.2 Riziko a kontrola

Vzťah medzi rizikom a kontrolou možno znázorniť takto:

Schéma 11.2-1

Prírodné riziko predstavuje faktory rizika podnikania a rizika podvodu, ktoré by mohli viesť k nesprávnostiam vo finančných výkazoch (pred akýmkoľvek zvážením internej kontroly). Kontrolné riziko znázorňuje kontrolné postupy, ktoré manažment zaviedol na zníženie prírodného rizika. Miera, do akej grafický pás kontrolného rizika neznižuje prírodné riziko úplne, sa často nazýva zvyškové riziko manažmentu.



Prírodné riziká podnikania a riziká podvodu sú identifikované počas fázy identifikácie rizík a posúdenia rizík. Manažment zmiernuje tieto riziká tým, že navrhne a zavedie interné kontroly a postupy, ktoré znížia dané riziká na prijateľne nízku úroveň. Hodnota rizika, ktoré zostane po tom, ako boli navrhnuté a zavedené interné kontroly, je riziko významnej nesprávnosti (niekedy označované ako zvyškové riziko).

V ideálnom prípade by manažment navrhol a zaviedol dostatočné kontroly, aby zabezpečil, že zvyškové riziko bude znížené na prijateľne nízku úroveň, a to tak na účely interného riadenia, ako aj na účely externého auditu. V praxi majú niektorí manažéri vyššiu mieru tolerancie rizika (t. j. je zavedených menej kontrol, čo vedie k vyššiemu zvyškovému riziku) a niektorí manažéri (často vo verejnom sektore) majú tendenciu byť konzervatívni a volia kontroly tak, aby sa riziko znížilo takmer na nulu.

NA ZVÁŽENIE

Jediným účelom kontroly je zmierniť riziko. Kontrola bez znižovania rizika je evidentne zbytočná. Riziko teda musí existovať ešte predtým, než je znížené kontrolou zo strany manažmentu. Niektorí audítori však túto skutočnosť ignorujú. Začnú svoje hodnotenie internej kontroly dokumentáciou systému a kontrol, ktoré existujú, a to ešte predtým, než si nájdu čas na zistenie toho, ktoré riziká vlastne treba zmierniť. Tento prístup môže mať za následok veľa zbytočnej práce pri dokumentovaní procesov a kontrol, ktoré sa môžu neskôr ukázať ako úplne irelevantné z hľadiska cieľov auditu.

11.3 Všeobecné a špecifické interné kontroly

Interné kontroly sa môžu zo širšieho hľadiska deliť na všeobecné kontroly (alebo kontroly na úrovni účtovnej jednotky), ktoré sa zaoberajú všeobecným rizikom, a špecifické (transakčné) kontroly, ktoré sa venujú konkrétnym rizikám. Rozdiely medzi týmito kontrolami sú uvedené ďalej.

Schéma 11.3-1

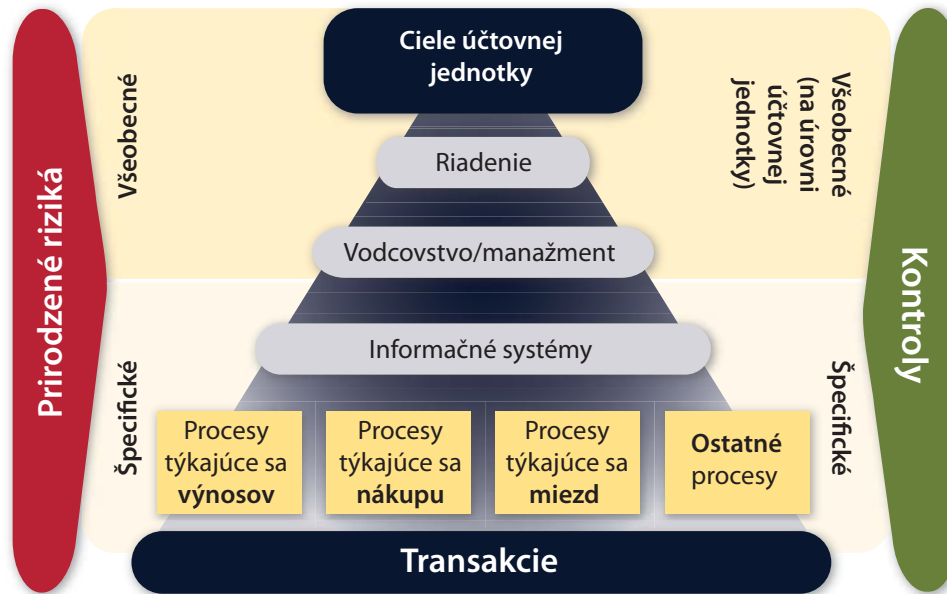


Schéma 11.3-2

	Opis
Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky)	<p>Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky) sú zamerané na správu a všeobecné riadenie a slúžia na vytvorenie celkového kontrolného prostredia alebo „tónu zhora“. Typické kontrolné procesy sa zameriavajú na ľudské zdroje, podvod, posudzovanie rizík (obchádzanie kontrol manažmentom), všeobecnú správu IT, prípravu finančných informácií (vrátane finančných výkazov a hlavných odhadov a pod.) a priebežné sledovanie operácií. V malých účtovných jednotkách sa tieto kontroly sústreďujú predovšetkým na postoj manažmentu k čestnosti a ku kontrole.</p> <p>Dôkladné pochopenie všeobecných prvkov internej kontroly poskytuje dôležitý základ na hodnotenie príslušných kontrol nad finančným výkazníctvom na transakčnej úrovni (podnikateľský proces). Napríklad, ak existujú slabé kontroly vo vzťahu k integrite dát na úrovni účtovnej jednotky, bude to mať vplyv na spoľahlivosť všetkých informácií vytvorených napríklad systémami odbytu, zásobovania či evidencie práce.</p>

	Opis
Špecifické (transakčné) kontroly	<p>Transakčné kontroly (podnikateľských procesov) sú špecifické procesy/kontroly, ktoré sú navrhnuté tak, aby zabezpečili, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • transakcie budú riadne zaznamenané na zostavenie finančných výkazov; • účtovné záznamy budú udržiavané primerane podrobne, aby správne a verne vyjadrovali všetky transakcie, ako aj majetok; • príjmy a výdavky budú realizované so súhlasom manažmentu; a • sa včas predíde neoprávnenému ziskaniu, používaniu alebo vyradeniu majetku. <p>Transakčné kontrolné postupy zahŕňajú rutinné transakcie (napr. výnosy, zásobovanie a mzdová evidencia) a nerutinné transakcie (nákup zariadení alebo náklady spojené so začatím novej línie podnikania).</p>

11.4 Päť prvkov internej kontroly

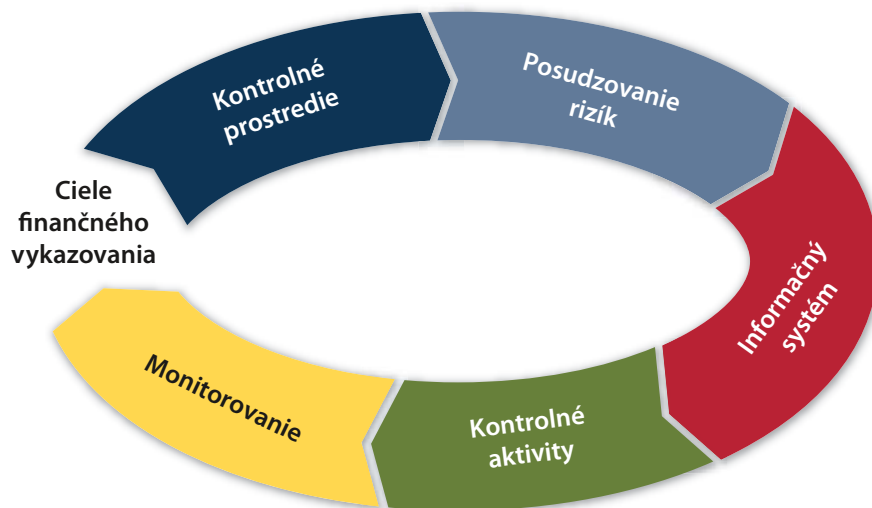
Rôzne typy internej kontroly, ktoré existujú v rámci účtovnej jednotky, boli rozdelené do piatich hlavných prvkov tak, ako je to znázornené ďalej.

Audítor sa zaoberá každým z týchto prvkov:

- v rámci oboznamovania sa s internou kontrolou (v oblasti finančného výkazníctva); a
- ako s informáciou na posúdenie toho, ako rôzne aspekty interného kontrolného systému môžu ovplyvniť audit.

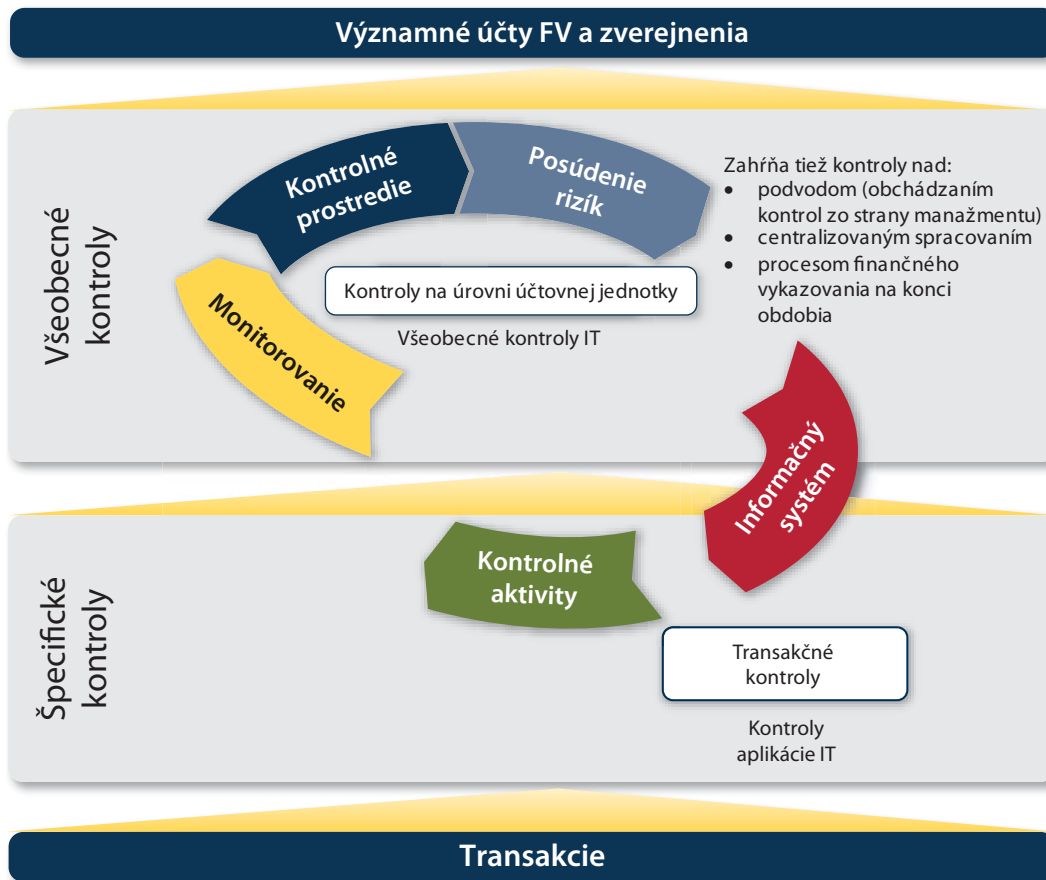
Schéma 11.4 -1 uvádza päť prvkov internej kontroly, ktoré môže manažment použiť na zníženie rizík významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. Kruh predstavuje priebežný charakter rôznych prvkov pri dosahovaní cieľov finančného vykazovania účtovnej jednotky.

Schéma 11.4-1



Vzájomné vzťahy piatich prvkov medzi všeobecnými kontrolami (na úrovni účtovnej jednotky) a špecifickými transakčnými kontrolami (kontrolami podnikateľských procesov) sú znázornené ďalej.

Schéma 11.4-2



Všeobecné kontroly na úrovni účtovnej jednotky spoločne poskytujú vhodný základ pre všetky ostatné prvky internej kontroly, pretože nedostatočné kontroly na úrovni účtovnej jednotky môžu spôsobiť, že dokonca i najlepšie kontroly obchodných procesov budú neúčinné. Napríklad, účtovná jednotka môže mať efektívny systém zásobovania, ale ak účtovník nie je kompetentný (t. j. ide o nedostatočné kontrolné prostredie), môže vzniknúť viacero chýb, prípadne to môže viesť k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. Obchádzanie kontrol manažmentom a slabý „tón zhora“ (ktoré sa vyskytujú predovšetkým na úrovni účtovnej jednotky) sú spoločnou témou zlého firemného správania.

NA ZVÁŽENIE

Samotný návrh a realizácia internej kontroly sa líšia v závislosti od veľkosti a zložitosti účtovnej jednotky. V menších účtovných jednotkách môže vlastník – manažér vykonávať funkcie, ktoré sa venujú niekoľkým prvkom internej kontroly.

11.5 Interná kontrola v menších účtovných jednotkách

V menších účtovných jednotkách je často málo zamestnancov, čo môže obmedziť rozsah, pri ktorom:

- má význam rozdelenie právomocí; a
- bude dostupný vhodný kontrolný záznam dokumentácie.

Interná kontrola v týchto účtovných jednotkách sa často odvodzuje z kontrolného prostredia (prihlásenie sa manažmentu k etickým hodnotám, kompetentnosti, postoj ku kontrole a jeho každodenné pôsobenie) na rozdiel od špeciálnych

kontrol nad transakciami. Vyhodnotenie kontrolného prostredia sa úplne líši od tradičných kontrolných činností, pretože zahŕňa hodnotenia správania, postojov, kompetencií a činnosti manažmentu. Také hodnotenia sú často dokumentované v poznámkach alebo dotazníku.

Prítomnosť vysoko angažovaného vlastníka v pozícii manažéra je často silnou stránkou internej kontroly a slabou stránkou kontroly. Silnou stránkou kontroly je, že osoba (za predpokladu, že ide o kompetentnú osobu) má znalosti o všetkých aspektoch činností a je veľmi nepravdepodobné, že prehliadne významné nesprávnosti. Slabou stránkou kontroly je príležitosť tejto osoby obísť internú kontrolu vo svoj vlastný prospech.

NA ZVÁŽENIE

Identifikujte všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky)

Pri audite menších účtovných jednotiek existuje pokušenie predpokladať, že interná kontrola neexistuje, a preto nie je dôležité sa s ňou oboznamovať. Ale každá účtovná jednotka, ktorá chce pokračovať v činnosti, má nejakú formu internej kontroly. Napríklad, ktorý obchodný manažér sa nestará o to, či sa príjmy v hotovosti nevložili do banky, alebo či sa odoslaný tovar nevyfakturoval?

Zvážte spôsob, akým by sa všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky) dali dokladovať.

V prípadoch, keď vlastník v postavení manažéra alebo niekto v podobnej pozícii schvaľuje transakcie a starostlivo preveruje finančné výsledky, môže mať kontrola vplyv na prevenciu alebo odhaľovanie nesprávností vyskytujúcich sa na úrovni tvrdení. Ak by spoľahnutie sa na takúto kontrolu znížilo potrebu ďalších substantívnych postupov, zvážte, či je možné takéto kontroly dokladovať, napríklad podpisom na záznamoch alebo odsúhlasovacích dokladoch, ktorý dokazuje ich kontrolu alebo schválenie.. Takýto dôkaz by potom mohol byť použitý na testovanie prevádzkovej účinnosti kontroly.

11.6 Absencia internej kontroly

Prakticky vo všetkých účtovných jednotkách existuje nejaká forma internej kontroly, napr. v podobe kompetentnosti vlastníka – manažéra (kontrolné prostredie). Môže byť neformálna a nesofistikovaná, ale stále je to interná kontrola. Je pravdepodobné, že účtovná jednotka, ktorá neznižuje žiadne z hlavných rizík, ktorým čelí (pomocou prvkov kontroly, akými sú napr. kontrolné prostredie, posúdenie rizík, informačné systémy, kontrolné činnosti alebo monitorovanie), nezostane v podnikaní dlho.

Tam, kde nie je možné identifikovať veľa kontrolných činností, audítor posúdi, či:

- je možné venovať sa príslušným tvrdeniam vykonaním ďalších audítorských postupov, ktoré sú predovšetkým substantívne; alebo
- absencia kontrolných činností alebo iných komponentov kontroly (v zriedkavých prípadoch) znemožní získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

Medzi ostatné skutočnosti, ktoré by mohli vyvolať otázky v súvislosti s tým, či sa má audit vykonať, patria:

- obavy o bezúhonnosť manažmentu, neetické správanie alebo zlý postoj k vnútornej kontrole. Nedostatky v kontrolnom prostredí majú tendenciu narušiť kontroly, ktoré existujú v iných kontrolných komponentoch. Zvyšuje to riziko skresľovania skutočností manažmentom a podvodov; a
- obavy o stav a spoľahlivosť záznamov účtovnej jednotky, na základe ktorých bude nepravdepodobné, že budú k dispozícii dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na podporu stanoviska vydaného bez výhrad.

Ak sa vyskytujú tieto alebo podobné obavy, mal by audítor zvážiť potrebu modifikovať správu audítora alebo celkovo odstúpiť od zákazky.

V prípade odstúpenia zväži audítor svoju odbornú a právnu zodpovednosť vrátane požiadavky oznámiť túto skutočnosť osobám, ktoré zadali požiadavku na audit, a regulačným orgánom. Audítor by mal prerokovať svoje odstúpenie a dôvody odstúpenia s príslušnými členmi vedenia a osobami poverenými riadením.

11.7 Kontroly na predchádzanie podvodom (Kontroly zamerané proti podvodom)

Obchádzanie kontrol manažmentom možno v menších účtovných jednotkách často zmierniť či spomaliť stanovením a následnou dokumentáciou kľúčových zásad a postupov. Napríklad písomne vyjadrená politika, ktorá hovorí, že všetky nerutinné účtovné zápisy vyžadujú schválenie, by oprávňovala účtovníka požiadať manažéra o schválenie navrhnutých účtovných zápisov. Nezabránila by síce obchádzaniu kontrol manažmentom, ale pôsobila by ako odstrašujúci prostriedok. Ak politiky a postupy zamerané proti podvodom nie sú zavedené, riziko obchádzania kontrol manažmentom musí riešiť audítor prostredníctvom výkonu ďalších audítorských postupov.

Poznámka: Kontroly, ktoré sú zamerané na dodržiavanie predpisov a ktoré nie sú relevantné pre audit (kde by nezohľadila nemala za následok významné nesprávnosti vo finančných výkazoch), nie je potrebné v rámci auditu riešiť.

11.8 Interné kontroly relevantné pre audit (rozsah oboznámenia sa s nimi)

Nie všetky kontroly sú pre audit relevantné. Audítor sa zaoberá iba poznaním a hodnotením tých kontrol, ktoré znižujú riziko významnej nesprávnosti (spôsobenej podvodom alebo chybou) vo finančných výkazoch. To znamená, že niektoré typy kontrol môžu byť z auditu úplne vylúčené, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme. Ide o kontroly:

- ktoré nie sú smerodajné pre finančné výkazníctvo (napr. prevádzkové kontroly a kontroly zamerané na dodržiavanie predpisov); a
- aj neexistujúce, pri ktorých by významná nesprávnosť vo finančných výkazoch bola nepravdepodobná.

Schéma 11.8-1



V niektorých prípadoch sa môžu čiastočne prekrývať finančné kontroly a kontroly týkajúce sa prevádzkových cieľov a cieľov v oblasti zabezpečenia súladu. Príklady zahŕňajú kontroly týkajúce sa údajov, ktoré audítor hodnotí alebo používa pri vykonávaní ďalších audítorských postupov, napr.:

- údaje potrebné pre analytické postupy (napr. výrobné štatistiky);
- kontroly, ktoré odhaľujú nedodržanie zákonov a predpisov;
- kontroly týkajúce sa ochrany majetku, ktoré sa viažu na finančné výkazníctvo; a
- kontroly úplnosti a správnosti informácií, ktoré môžu tvoriť základ na výpočet kľúčových hodnôt výkonnosti.

Medzi kontroly, ktoré by boli vždy relevantné pre audit, patria tie, ktoré zmiernujú ďalej uvedené riziká.

Schéma 11.8-2

	Opis
Závažné riziká	Závažné riziká sú identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, ktoré by si podľa úsudku audítora vyžadovali osobitnú pozornosť v rámci auditu.
Riziká, ktoré sa nedajú riešiť iba substantívnymi postupmi	Toto sú identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, pri ktorých by substantívne postupy sami osebe neposkytli dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.
Ostatné riziká významnej nesprávnosti	Toto sú identifikované a posúdené riziká významnej nesprávnosti, ktoré by podľa úsudku audítora mohli viesť k výskytu významnej nesprávnosti.

Úsudok audítora o tom, či je konkrétna kontrola relevantná pre audit, je ovplyvnený:

- oboznámením sa s prítomnosťou/absenciou kontrol identifikovaných v iných prvkoch internej kontroly. Ak už sa riešilo konkrétne riziko (napr. kontrolné prostredie, informačný systém a pod.), nie je potrebné identifikovať žiadne dodatočné kontroly, ktoré by mohli existovať;
- existenciou viacerých kontrolných činností, ktoré dosahujú rovnaký cieľ. Nie je potrebné oboznamovať sa s každou z kontrolných činností súvisiacich s týmto cieľom;
- potrebou testovať prevádzkovú účinnosť niektorých kľúčových kontrol. Napríklad, ak neexistuje praktický spôsob, ako otestovať úplnosť tržieb (t. j. vykonaním substantívnych postupov), vyžadoval by sa test prevádzkovej účinnosti kontrol; a
- vplyvom, ktorý by malo testovanie prevádzkovej účinnosti kontrol na rozsah (napr. zmenšenie) požadovaného substantívneho testovania.

Na to, aby sa určilo, či je interná kontrola samostatne alebo v kombinácii s ostatnými v skutočnosti relevantná, sa vyžaduje odborný úsudok.

NA ZVÁŽENIE

Prístup zhora nadol a prístup zameraný na riziká

Prístup audítora k pochopeniu internej kontroly by mal sledovať líniu zhora nadol. Prvým krokom je identifikovať relevantné riziká na úrovni účtovnej jednotky a transakčné riziká a potom rozhodnúť, či je reakcia manažmentu primeraná.

Dôkladná znalosť kontrol na úrovni účtovnej jednotky poskytuje dôležitý základ na posúdenie príslušných kontrol nad finančným výkazníctvom na úrovni transakcií (podnikateľského procesu). Napríklad, ak existujú slabé kontroly integrity dát na úrovni účtovnej jednotky, bude to mať vplyv na spoľahlivosť všetkých informácií vytvorených systémami, ako sú predaj, nákup a mzdy.

Príklad

Súčasťou prístupu zhora nadol a prístupu založeného na riziku, ktorý slúži na porozumenie internej kontrole, sú:

- identifikácia podnikových procesov (vrátane účtovného) pre každý významný účtovný zostatok;
- pre každý identifikovaný proces stanovenie toho, či by mohlo dôjsť k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch alebo či existujú iné faktory, kvôli ktorým by bol proces relevantný; a
- vyňatie tých procesov a kontrol z rozsahu auditu, ktoré nie sú relevantné.

Napríklad spoločnosť vyrábajúca sušienky môže mať nasledujúce procesy, ktoré majú vplyv na vykazované tržby z predaja:

- hlavný systém prijatých objednávok zachytáva podrobnosti o každej objednávke zadanej telefonicky. Tieto predstavujú 70 % predaja;
- „predaj cez okno“, pri ktorom zákazníci nakupujú polámané sušienky v obchodíku v zadnej časti výrobnjej prevádzky. Ten predstavuje 2 % predaja;
- predaj cez internet, kde sa objednávky zadávajú online a platí sa kreditnou kartou. Táto forma predstavuje 28 % predaja;
- účtovný systém, ktorý zaznamenáva podrobnosti o všetkých typoch predaja.

V tejto situácii pravdepodobne nedôjde k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch v prípade „predaja cez okno“, a preto ho možno vylúčiť z programu auditu. Ale predtým, ako sa prijme toto rozhodnutie, by bolo rozumné

- informovať sa o existencii kontrol „predaja cez okno“, aby sme sa uistili, že všetok takto predaný tovar sa zaznamená a nedochádza k zámernému lámaniu sušienok na predaj spriazneným osobám za zníženú cenu, alebo
- vykonať analytické preverenie štruktúry predaja, aby sa zabezpečilo, že „predaj cez okno“ sa neodlišuje od očakávaných 2 % tržieb.

11.9 Prípadové štúdie – Identifikácia relevantných kontrol

Pre podrobné informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Všimnite si, že nasledujúce kroky sú často vykonávané ako súčasť plánovacieho procesu.

Pretože nie všetky obchodné procesy a kontroly sú relevantné pre audit, je dôležité si uvedomiť, ktoré oblasti finančných výkazov a kontroly by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy.

Určenie toho, ktoré oblasti finančných výkazov a súvisiace podnikateľské procesy sú v danom rozsahu, zahŕňa použitie celkovej významnosti ako usmernenia na identifikáciu toho:

- ktoré oblasti finančných výkazov sú alebo by mohli byť významné; a
- ktoré kontroly na úrovni účtovnej jednotky a podnikateľské procesy sú relevantné.

Nevýznamné zostatky, transakcie, podnikateľské procesy a kontroly, pri ktorých nie je pravdepodobný výskyt významnej nesprávnosti, môžu byť vylúčené z ďalšieho zvažovania pri audite. Pred vylúčením z rozsahu však treba zvážiť:

- možnosť kumulácie nevýznamných nesprávností, ktoré by úhrnne mohli tvoriť až významnú nesprávnosť; a
- to, či oblasť finančných výkazov nie je podhodnotená v dôsledku podvodu alebo chyby.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Identifikujte všetky procesy, ktoré znižujú riziká	
Všeobecné riziká	Ročný cyklus plánovania podniku, mesačné stretnutia manažmentu/majiteľa, ktoré zahŕňajú preverenia finančných informácií, kódex správania pre zamestnancov, rozpočty pre oblasť IT, každodenné zapojenie manažmentu do činnosti, politiky v oblasti ľudských zdrojov a všeobecné kontroly IT.
Peniaze alebo peňažné ekvivalenty	Pohľadávky, spracovanie príjmov, investície v podobe krátkodobých (30- až 60-dňových) vkladov v banke, odsúhlasenia podľa bankového výpisu a riadenie hotovosti.
Pohľadávky z obchodného styku a iné pohľadávky	Výnosy, pohľadávky, proces spracovania príjmov, ocenenie účtov po splatnosti, predaj majetku.
Zásoby	Nákupy, záväzky, platobný proces, riadenie zásob, inventúra, oceňovanie zastaraných zásob.
Nehnutelnosti, stroje a zariadenia	Nákupy, záväzky, platobný proces, výpočet odpisov, aktivácia majetku, predaj majetku.
Zadlženosť voči bankám	Pohľadávky, proces spracovania príjmov, odsúhlasenia podľa bankového výpisu a riadenie hotovosti.
Záväzky z obchodného styku a iné záväzky	Nákupy, záväzky, mzdová evidencia, proces platenia, výpočet odpisov, aktivácia majetku.
Splatná daň z príjmov	Postup pri stanovení dane z príjmov.
Úročný úver	Finančné poplatky, proces odsúhlasenia podľa bankových výpisov.
Kapitál a fondy	Emitovanie/výplata kapitálových vkladov, dividendy.
Tržby	Výnosy, pohľadávky, príjmový postup (vrátane predaja poškodeného tovaru v hotovosti, predaja cez internet, katalógové a zákazkové objednávky).
Náklady na predané výrobky a tovar	Nákup, záväzky, mzdová evidencia, proces platieb, úprava hodnoty zásob.
Odbytové náklady	Nákup, záväzky, mzdová evidencia, úhrady.
Správna réžia	Nákup, záväzky, mzdová evidencia, úhrady.
Odpisy	Výpočet odpisov a amortizácie.
Finančné náklady	Finančné poplatky, proces odsúhlasenia podľa bankových výpisov.
Daň z príjmov	Stanovenie rezervy na daň z príjmov.

Vypracoval: FJ

Dátum: 18. februára 20X3

Preveril: LF

Dátum: 5. marca 20X3

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Záznam k spisu: Určenie rozsahu významných oblastí finančných výkazov a procesov

Úroveň účtovnej jednotky a všeobecné procesy IT

- Raj zostavuje každoročne pre banku ročný rozpočet.
- Raj komunikuje s manažérom banky každý štvrtrok, keď sa finančné výkazy posielajú do banky.
- Raj zvyčajne preveruje tieto výkazy so Surajom a Jawadom, odkedy je Dephta akcionárom, ale aj preto, že Raj si cení ich prínos a Jawadove vedomosti z oblasti účtovníctva a financií.

Neexistuje žiadna formálna štruktúra alebo proces IT. Raj rozhoduje, aký softvér a hardvér treba v prípade potreby nahradiť. I keď Raj zabezpečuje, aby Ruby zálohovala účtovné dáta každý týždeň, neexistuje plán na obnovu dát v prípade vzniku mimoriadnej udalosti ani dokumentácia procesu IT.

Významné oblasti finančných výkazov

S výnimkou peňazí a peňažných ekvivalentov, ktorých výška sa medzi jednotlivými obdobiami zjavne mení, všetky oblasti finančných výkazov sú významné a patria do pôsobnosti auditu. V rámci auditu musia byť preto preverené nasledujúce podnikateľské procesy:

Podnikateľský proces	Ovplyvnené významné oblasti finančných výkazov
Pohľadávky/príjmy	Výnosy, pohľadávky z obchodného styku a iné pohľadávky, peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty.
Oceňovanie pohľadávok po lehote splatnosti	Pohľadávky z obchodného styku a náklady vyplývajúce zo znehodnotenia nevyožiteľných pohľadávok.
Proces predaja (predaj za hotovosť, objednávky)	Výnosy.
Nákup, splatné pohľadávky, úhrady	Závazky z obchodného styku a ostatné, nehnuteľnosti, zariadenia a vybavenie, zásoby, nákladové položky výkazu ziskov a strát.
Mzdová evidencia	Mzdové a sociálne náklady.
Daňové záväzky a úhrady	Daň z príjmov, daň z miezd platená zamestnávateľom, daň z obratu.
Oceňovanie a riadenie zásob	Nákupy a zásoby.
Odsúhlasenie podľa bankových výpisov	Stav peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, úročené úvery, úrokové náklady.
Výpočet odpisov a amortizácie	Nehnuteľnosti, zariadenia a vybavenie, odpisy/amortizácia.

Vypracoval: FJ

Dátum: 18. februára 20X3

Preveril: LF

Dátum: 5. marca 20X3

12 Hodnotenie internej kontroly

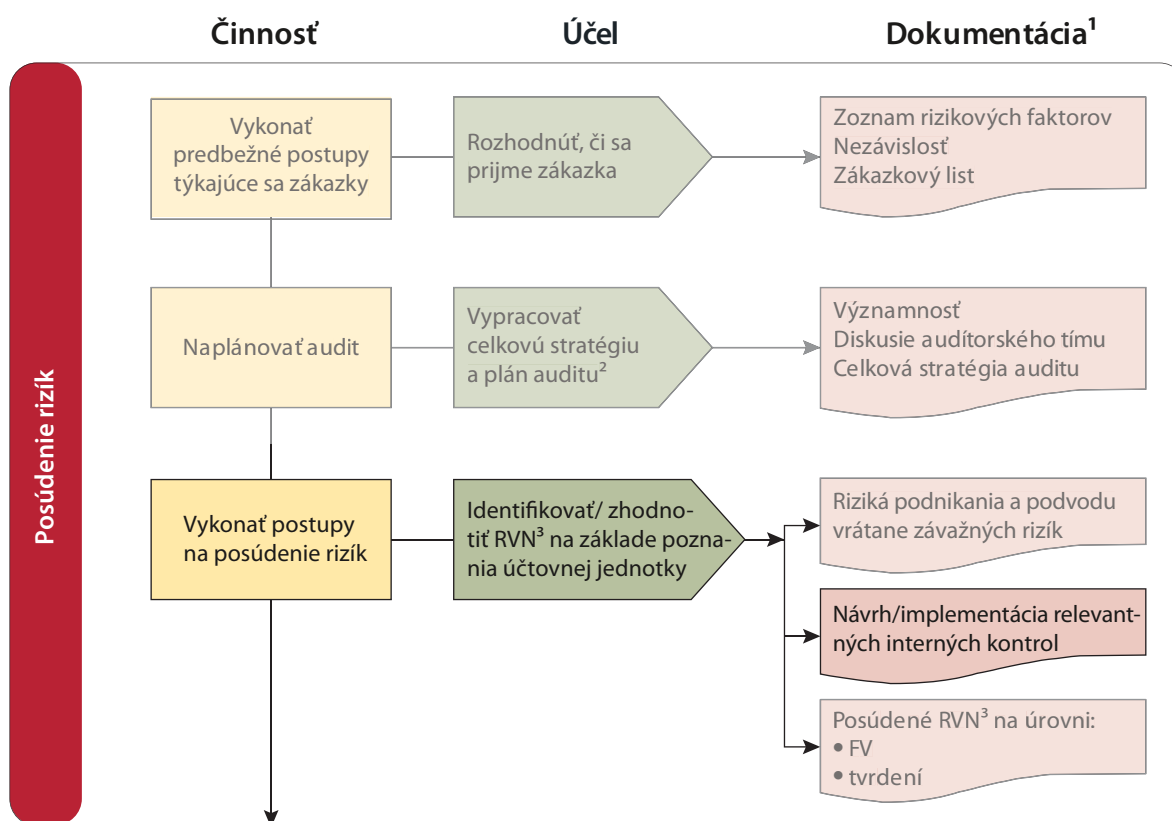
Obsah kapitoly

Usmernenie k štyrom kľúčovým krokom potrebným pri hodnotení návrhu a zavedení kontrol a dokumentovaní výsledkov.

Relevantné štandardy ISA

315

Schéma 12.0-1



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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
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).
315.29	Keď audítor zistil, že existuje významné riziko, oboznámi sa s kontrolami účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít relevantných pre dané riziko (pozri odseky A124 – A126).
315.32	Audítor by mal do audítorskej dokumentácie zahrnúť: <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).

12.1 Prehľad

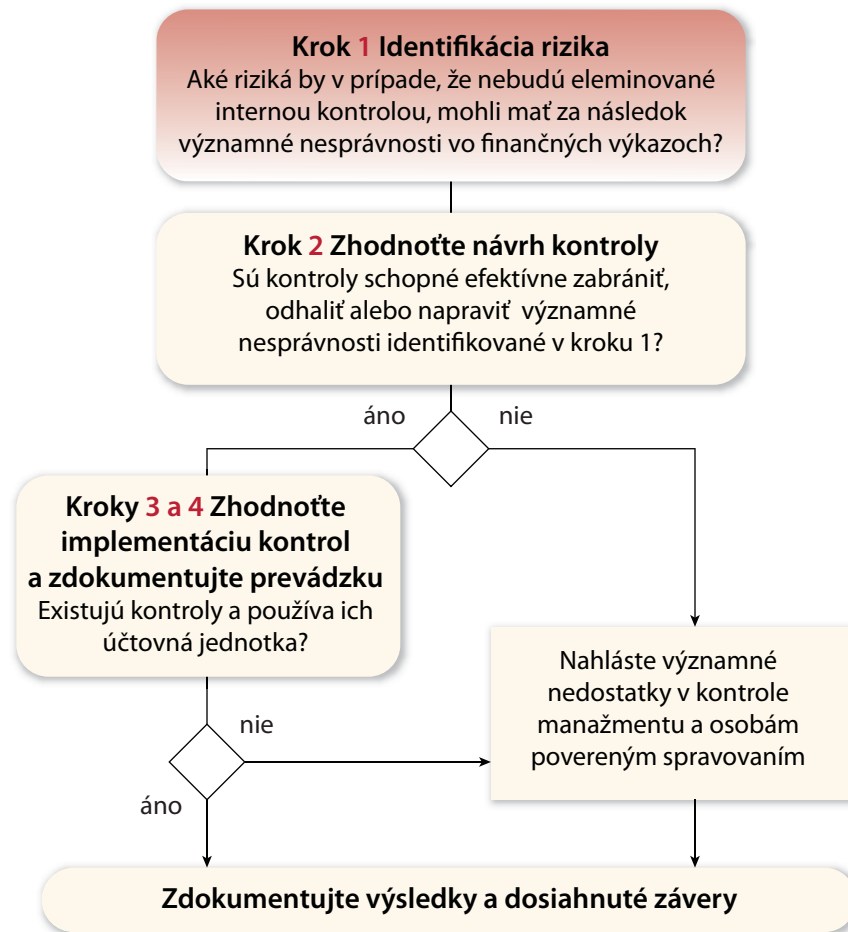
Bez ohľadu na to, či na získanie audítorských dôkazov sa vykonajú testy kontrol, aj tak je potrebné, aby audítor pri každej zákazke vyhodnotil voľbu a zavedenie kontrol. Ide o proces zložený zo štyroch krokov, ktorý možno zhrnúť takto:

Schéma 12.1-1

	Opis
Krok 1 Ktoré riziká treba znížiť?	Identifikujte prirodzené riziká významnej nesprávnosti (riziko podnikania a riziko podvodu) a to, či ide o všeobecné riziká, ktoré ovplyvňujú všetky tvrdenia, alebo o špecifické riziká, ktoré ovplyvňujú konkrétne oblasti finančných výkazov a tvrdenia.
Krok 2 Zmierňujú kontroly navrhnuté manažmentom riziko?	Identifikujte, ktoré podnikateľské procesy sú zavedené (ak existujú). <ul style="list-style-type: none"> • V rámci dopytov zistíte od personálu, ktoré kontroly znižujú riziká identifikované v kroku 1. • Preverte výsledky a posúďte, či kontroly skutočne znižujú riziko. • Informujte manažment a osoby poverené spravovaním o významných nedostatkoch zistených v internej kontrole. <p>Vo väčších účtovných jednotkách môže tento krok vyžadovať odkaz na nejakú systémovú dokumentáciu alebo jej prípravu (pozri krok 3), aby bolo možné fungovanie určitých kontrol zaradiť do príslušného kontextu.</p>
Krok 3 Sú kontroly, ktoré znižujú rizikové faktory, funkčné?	Pozorujte alebo preverte fungovanie príslušných interných kontrol na zabezpečenie sa o tom, že boli skutočne zavedené. Všimnite si, že informácie získané od manažmentu nie sú dostatočné na posúdenie toho, či boli relevantné kontroly naozaj zavedené. Tento krok môže byť často kombinovaný s krokom 2 .

Opis	
Krok 4 Bolo fungovanie relevantných kontrol zdokumentované?	Súčasťou tohto kroku môže byť jednoduchý opis hlavných procesov (pripravený manažmentom účtovnej jednotky alebo audítorom), charakterizujúci fungovanie príslušných interných identifikovaných kontrol. Táto dokumentácia nemusí obsahovať: <ul style="list-style-type: none"> • podrobný opis podnikateľského procesu alebo tok dokumentácie v rámci účtovnej jednotky, alebo • interné kontroly, ktoré môžu existovať, ale nie sú relevantné pre audit.

Schéma 12.1-2



Poznámka: Bez ohľadu na to, ako dobre je kontrola navrhnutá a zavedená, môže, pokiaľ ide o spoľahlivosť finančného vykazovania, poskytovať len primerané uistenie o dosiahnutí cieľov účtovnej jednotky, a to v dôsledku určitých prirodzených obmedzení. Tie sú opísané ďalej.

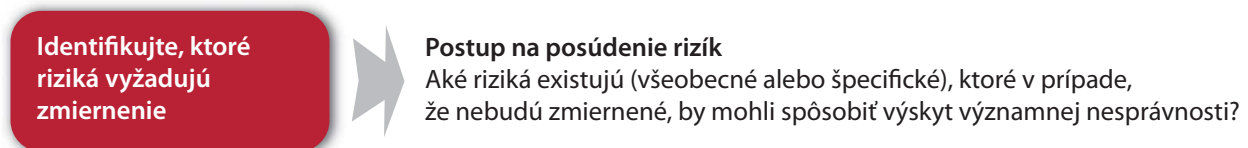
Schéma 12.1-3

	Opis
Obmedzenia internej kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Ľudské úsudky a prosté ľudské zlyhania, akými sú chyby a omyly. • Obchádzanie internej kontroly spojením dvoch alebo viacerých osôb. • Neprimerané zasahovanie manažmentu do internej kontroly, napr. zmena podmienok zmluvy o predaji alebo zvýšenie úverového limitu zákazníka.

Zväzok 2, kapitola 11 sa zaoberá otázkou oboznámenia sa s internou kontrolou. Zväzok 1, kapitola 5 sa zaoberá charakterom internej kontroly a poskytuje detailný opis piatich prvkov systému internej kontroly.

12.2 Krok 1 – Ktoré riziká treba znížiť?

Schéma 12.2-1



Skôr ako audítor začne dokumentovať kontroly, ktoré môžu existovať, prvým krokom je identifikovať a vyhodnotiť významné a ďalšie prítomné rizikové faktory. V opačnom prípade bude interná kontrola hodnotená bez pochopenia toho, ktoré riziká treba pomocou internej kontroly znížiť.

Identifikácia rizík je uvedená v zväzku 2, kapitole 8. Riziká vyžadujúce zmiernenie môžu byť všeobecné, ktoré sa týkajú viacerých oblastí finančných výkazov a tvrdení, alebo špecifické, týkajúce sa konkrétnych oblastí finančných výkazov a tvrdení.

Nasledujúca schéma zhrňa niektoré typické zdroje rizika a typy kontroly, ktoré by tieto riziká mohli znížiť.

Schéma 12.2-2

Čo môže byť nesprávne?	Zdroje rizika	Kontroly zmiernujúce riziko
Nespoľahlivé finančné výkazy (všeobecné riziká)	Externé faktory odvetvia Charakter účtovnej jednotky Účtovné postupy Úlohy a ciele Ukazovatele výkonnosti Podvod	Kontroly a procesy na úrovni účtovnej jednotky Všeobecné kontroly IT Transakčné kontroly
Nesprávnosti vyplývajúce z prípravy finančných výkazov (všeobecné riziká)	Účtovné odhady Rezervy Účtovné postupy Použitie pracovných hárkov Nerutinné transakcie Účtovné zápisy, odsúhlasenia Informácie potrebné na účely zverejnenia vo FV	Kontroly na úrovni účtovnej jednotky Všeobecné kontroly IT Transakčné kontroly
Transakcie nie sú správne spracované alebo zaznamenané (špecifické riziká)	Identifikácia/zaznamenanie všetkých platných transakcií Klasifikácia transakcií Ocenenie a určenie správnosti obdobia Ochrana majetku	Transakčné kontroly Kontroly aplikácií IT Niektoré špecifické kontroly na úrovni účtovnej jednotky

Keď bol k procesom podniku vypracovaný zoznam rizikových faktorov, bolo by užitočné (ale nevyžaduje sa):

- eliminovať všetky rizikové faktory, ktoré by pravdepodobne neviedli k významnej nesprávnosti, ani keby vôbec nedošlo k ich zníženiu. Kontroly, ktoré riešia tieto riziká, nie sú pre audit relevantné;
- prispôbiť znenie rizikových faktorov tak, aby boli relevantné pre konkrétnu účtovnú jednotku;
- uistiť sa, že všetky relevantné tvrdenia boli riešené; a
- zvážiť, či existujú nejaké ďalšie riziká (na úrovni účtovnej jednotky alebo na transakčnej úrovni), ktoré by mohli mať za následok významné nesprávnosti, ak nebudú zmiernené.

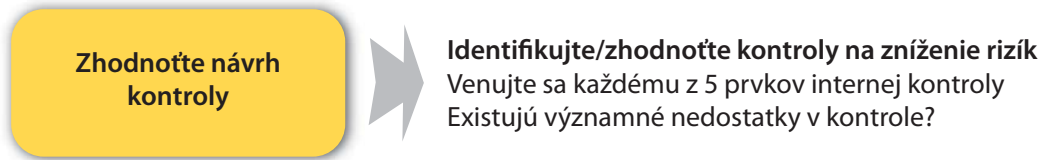
NA ZVÁŽENIE

Niektoré účtovné jednotky môžu používať rámec pre internú kontrolu (ako je napríklad rámec publikovaný Výborom zakladateľských organizácií Treadwayovej komisie – COSO), ktorý obsahuje všeobecné zoznamy cieľov internej kontroly a postupov internej kontroly. Ak sa takýto nástroj používa v audite, bolo by potrebné dodržiavať rovnaké kroky ako tie, ktoré už boli uvedené:

- vylúčiť ciele kontroly (alebo rizikové faktory), pri ktorých je nepravdepodobné, že budú mať za následok významnú nesprávnosť, ani vtedy, keď by interná kontrola neexistovala;
- pridať ďalšie ciele kontroly (alebo rizikové faktory), ktoré, ak by neboli znížené, mohli by mať za následok významnú nesprávnosť pre účtovnú jednotku; a
- identifikovať oblasti finančných výkazov a tvrdenia, ktoré sú ovplyvnené rizikovými faktormi.

12.3 Krok 2 – Zmierňujú kontroly navrhnuté manažmentom riziko?

Schéma 12.3-1



Zhodnotenie toho, či manažment navrhol kontrolný systém správne, zahŕňa posúdenie, či identifikované kontroly (jednotlivo alebo v kombinácii s inými kontrolami) v skutočnosti znižujú rizikový faktor. K tomu patrí zváženie toho, či je daná kontrola schopná efektívne:

- zabrániť predovšetkým výskytu významných nesprávností; alebo
- zistiť a napraviť významné nesprávnosti po tom, čo nastali.

Odporúča sa, aby sa začalo s hodnotením návrhu všeobecných kontrol. Tieto typy kontrol sú veľmi dôležitým základom posudzovania návrhov a fungovania špecifických (transakčných) kontrol.

V tomto kroku môžu niektorí audítori (najmä pri vykonávaní auditu vo väčších a zložitejších subjektoch) považovať za užitočné získanie určitých informácií, najlepšie pripravených účtovnou jednotkou, ktoré opisujú podnikateľský proces, tok dokumentácie účtovnou jednotkou a oblasti, kde existuje kontrola. Nie je to však konkrétnou požiadavkou ISA.

Existujú dva bežné spôsoby priradenia internej kontroly k rizikovým faktorom (alebo kontrolným cieľom), ktoré majú znižovať. Na účely tejto príručky boli tieto prístupy označené ako:

- viaceré kontroly zamerané na jedno riziko,
- viaceré kontroly zamerané na viaceré riziká.

Viacere kontroly zamerané na jedno riziko

V rámci tohto prístupu je každý rizikový faktor zvažovaný samostatne. Identifikované sú všetky kontroly, ktoré sa zameriavajú na konkrétny rizikový faktor. Tento prístup je mimoriadne užitočný pri mapovaní vzťahov medzi všeobecnými rizikovými faktormi (na úrovni účtovnej jednotky) a konkrétnou kontrolou a je zobrazený ďalej.

Schéma 12.3-2

Riziko/Cieľ kontroly	Tvrdenie	Kontroly zamerané na zníženie
1. Rizikový faktor	Ú	1. Kontrolný postup A 2. Kontrolný postup B 3. Kontrolný postup C 4. Kontrolný postup D

Riziko/Cieľ kontroly	Tvrdenie	Kontroly zamerané na zníženie
2. Rizikový faktor	ES	1. Kontrolný postup E 2. Kontrolný postup F 3. Kontrolný postup G 4. Kontrolný postup H
3. Rizikový faktor	S	1. Kontrolný postup I 2. Kontrolný postup J 3. Kontrolný postup K 4. Kontrolný postup L
4. Rizikový faktor	ÚS	1. Kontrolný postup M 2. Kontrolný postup N 3. Kontrolný postup O 4. Kontrolný postup P

Postup „viaceré kontroly zamerané na jedno riziko“ sa často používa na mapovanie všetkých typov kontrol vrátane transakčných kontrol. Keďže sa však často jedna transakčná kontrola zameriava na viac než jedno riziko (a preto sa často v tomto prístupe opakuje), matica „viaceré – viaceré“ (pozri schému 12.3-4) sa v prípade transakčných kontrol všeobecne považuje za efektívnejšiu.

Nasledujúci príklad ukazuje, ako môže fungovať prístup „viaceré kontroly zamerané na jedno riziko“. Cieľom kontrolného prostredia je potreba vytvoriť a udržiavať kultúru čestnosti a etického správania zo strany manažmentu za súčasného dohľadu osôb poverených riadením. Uvádzanie tohto cieľa ako rizikového faktora znamená, že manažment nevytvoril alebo neudržiaval kultúru poctivosti a etického správania.

Ku kontrolám, ktoré by manažment mohol navrhnuť a implementovať na riešenie tohto všeobecného rizika, patrí:

- ustavičné preukazovanie, slovami a činmi, že manažment sa hlási k dodržiavaniu vysokých etických noriem;
- iniciatíva manažmentu na odstránenie alebo zníženie tých stimulov alebo pohnútok, ktoré by mohli spôsobiť, že zamestnanci nebudú konať poctivo alebo eticky;
- existencia kódexu správania sa alebo jeho ekvivalentu, ktorý definuje očakávané štandardy etického a morálneho správania;
- jasné vnímanie zamestnancov toho, aké správanie je prijateľné a neprijateľné, a ich povedomie o tom, čo majú robiť, keď sa stretnú s nevhodným správaním; a
- potrestanie zamestnancov za každé nevhodné správanie.

Audítor si najprv prečíta riziko alebo kontrolný cieľ a potom identifikuje, napr. z podobného zoznamu, aký už bol uvedený, ktoré kontroly existujú, ak vôbec existujú, na zníženie rizika. Výsledná dokumentácia by mohla mať nasledujúcu podobu.

Poznámka: Stĺpec Návrh kontroly uvádza kroky, ktoré audítor môže vykonať pri hodnotení návrhu kontroly.

Schéma 12.3-3

Komponent internej kontroly (IK)	Faktor rizika	Identifikovaná kontrola	Návrh kontroly
Kontrolné prostredie	Žiadny dôraz na čestnosť a etiku	<i>Kódex správania podpisujú zamestnanci každý rok a jeho dodržiavanie sa presadzuje v rámci pracovnej disciplíny.</i>	<i>Prečítal sa Kódex správania, ktorý zdôrazňuje potrebu čestnosti a etiky.</i>
	Mohli by byť prijatí nekompetentní zamestnanci	<i>Požiadavky na znalosti a schopnosti konkretizované pre každú pracovnú pozíciu.</i>	<i>Skontrolovali sa opisy pracovnej činnosti kľúčových pracovníkov vrátane účtovníka a zdajú sa byť prijateľné.</i>
Posúdenie rizika	Manažment často zaskočia predvídateľné udalosti	<i>Podnikateľské riziká sú každoročne identifikované a posudzované v rámci podnikateľského plánovania.</i>	<i>Bol skontrolovaný podnikateľský plán, riziká boli identifikované, aktualizované a posúdené.</i>

Keď boli kontroly identifikované, audítor uplatní odborný úsudok pri prijatí záveru, či je návrh kontroly dostatočný na riešenie rizikového faktora.

Pri prijatí záverov o kontrolnom prostredí musí audítor podľa ISA 315.14 zhodnotiť, či:

- manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním vytvoril a udržiava kultúru čestnosti a etického správania; a
- silné stránky komponentov kontrolného prostredia spoločne poskytujú dostatočný základ pre ostatné prvky internej kontroly a či tieto ostatné prvky nie sú narušené nedostatkami v kontrolnom prostredí.

Táto formulácia by mohla byť použitá ako celkový záver audítora o všetkých kontrolách na úrovni účtovnej jednotky. Takýto záver bude mať tiež významný vplyv na audítorovo posúdenie rizík na úrovni finančných výkazov.

Viaceré kontroly zamerané na viaceré riziká

Pre konkrétne a transakčné riziká je najbežnejším prístupom k hodnoteniu návrhu kontroly použitie tzv. „matice návrhu kontroly“: Tieto matice umožnia audítorom na prvý pohľad vidieť:

- vzťahy „viaceré kontroly zamerané na viaceré riziká“, ktoré existujú medzi rizikami a kontrolou;
- miesto, kde je interná kontrola silná;
- miesto, kde je interná kontrola slabá; a
- kľúčové kontroly, ktoré sa venujú mnohým rizikám/tvrdeniam a mohli by byť testované na prevádzkovú efektívnosť.

Príklad jednoduchej matice návrhu kontroly je zobrazený ďalej.

Schéma 12.3-4

Proces = Predaj						
Významné rizikové faktory	Tvrdenia	Riziko A	Riziko B	Riziko C	Riziko D	Kľúčové kontroly
		Ú	ES	SÚ	ÚE	
Kontroly	<i>Prvok internej kontroly</i>					
Postup #1	<i>Kontrolné prostredie</i>	D				
Postup #2	<i>Informačné systémy</i>		D			
Postup #3	<i>Kontrolná činnosť</i>	P	P		P	áno
Postup #4	<i>Monitorovanie</i>	D				
Postup #5	<i>Kontrolná činnosť</i>		P		P	áno
Postup #6	<i>Kontrolná činnosť</i>					
Postup #7	<i>Informačné systémy</i>	D	D		D	
Je návrh kontroly v poriadku? To znamená, zmiernia identifikované kontroly rizikové faktory?		áno	áno	nie	áno	

Vysvetlivky:

P = preventívne pôsobiaca kontrola

D = detekčná kontrola na odhalenie a opravu

Poznámka: Uvedená matica obsahuje nasledujúce informácie:

- rizikové faktory, ktoré, ak nie sú zmiernené, by mohli viesť k významnej nesprávosti vo finančných výkazoch;
- tvrdenia, na ktoré poukazujú rizikové faktory; a
- miesto, kde sa v rámci matice postup internej kontroly viaže na riziko (t. j. križuje sa s ním), je označené buď ako preventívne pôsobiace (P) na nesprávosť, alebo ako zamerané na odhalenie a následne opravu (D) nesprávosti po jej výskyte.

Takáto matica môže byť rozšírená o ďalšie informácie vrátane:

- pravidelnosti fungovania kontroly, napr. priebežná, týždenná alebo mesačná;
- toho, či je kontrola manuálna alebo automatická; a
- očakávanej spoľahlivosti internej kontroly počas určitej doby. Sem môže patriť napríklad vyhodnotenie spôsobilosti (a nezávislosti od iných pracovných funkcií) osoby, ktorá vykonáva kontrolu, vyhodnotenie toho, či je kontrola vykonaná včas, a vyhodnotenie chýb, ktoré sa vyskytli v minulosti.

NA ZVÁŽENIE**Viacnásobné kontrolné postupy**

Všimnite si, že hociktorý kontrolný postup sám osebe ťažko zmierni kľúčový rizikový faktor. Kombinácia kontrolných činností s ostatnými prvkami interného kontrolného systému (napr. kontrolné prostredie) bude často stačiť na vyrovnanie sa s rizikovým faktorom.

Začnite s rizikami

Vyhňte sa pokušeniu vytvoriť zoznam známych kontrol a následne ich priradiť k rizikám. Riziká sú na prvom mieste, až potom sú kontroly na ich zníženie. Je efektívnejšie postupne riešiť individuálne každé riziko (kontrolný cieľ) a následne zistiť, aké kontroly sa ním zaoberajú. Len čo bolo identifikovaných dostatok kontrol na riešenie príslušného rizika, nemá zmysel venovať viac času identifikovaniu dodatočných kontrol.

Priradenie kontrol k rizikám pomáha nielen zhodnotiť návrh kontroly, ale aj identifikovať kľúčové kontroly (relevantných tvrdení), ktoré by mohli byť testované. Audítorovi to pomôže identifikovať aj nedostatky v kontrole, ktoré môžu vyžadovať:

- včasné informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním o významných nedostatkoch, aby mohli prijať nápravné opatrenia; a
- voľbu správnej audítorskej reakcie.

Matica návrhu kontroly (pozri schému 12.3-4) môže byť použitá na identifikáciu tak silných stránok, ako aj nedostatkov kontroly. Tento proces je opísaný ďalej.

Schéma 12.3-5

Identifikácia	Opis – Použitie matice návrhu kontroly
Nedostatky internej kontroly	<p>Pozrite sa na jednotlivé riziká v stĺpci (v uvedenej matici návrhu kontrol), aby ste videli, aké postupy internej kontroly na zmiernenie rizík existujú. Ak existujú dostatočné kontroly, potom nedochádza k deficitu kontroly.</p> <p>Tam, kde existuje iba málo interných kontrolných postupov na zníženie rizika alebo neexistujú žiadne, môže existovať významný nedostatok internej kontroly. Pozri riziko C v uvedenej matici, kde sa zdá, že významný nedostatok existuje. V tomto prípade audítor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informuje sa o všetkých ostatných postupoch internej kontroly alebo o kompenzačných postupoch internej kontroly, ktoré by mohli existovať. Ak žiadne neexistujú, môže existovať významný nedostatok, ktorý by mal byť čo najskôr oznámený manažmentu a osobám povereným spravovaním, aby mohli prijať nápravné opatrenia; a • zväží, aké ďalšie audítorské postupy môžu byť potrebné ako reakcia na identifikované riziká. <p>Kompenzačné kontroly môžu predstavovať činnosti, ktoré majú nepriamy vplyv na rizikové faktory. Napríklad riziko, že dôjde k preprave tovaru bez jeho fakturácie, môže byť odhalené manažérom odbytu pri štvrtročnom hodnotení výsledkov predaja. Takáto kontrola by na zníženie rizika, samozrejme, sama osebe nestačila.</p>

Identifikácia	Opis – Použitie matice návrhu kontroly
Silné stránky internej kontroly	Pozrite sa na uvedené riadky matice návrhu kontroly a identifikujte postupy internej kontroly, ktoré by predchádzali nesprávnostiam vyplývajúcim z viacerých rizikových faktorov, alebo ich odhalovali a opravovali. Všimnite si, že kontrolný postup 3 v príklade uvedenej matice sa zaoberá tromi rizikami a tromi tvrdeniami. To je príklad typu kontroly (často označovanej ako kľúčová kontrola), kde v prípade, že sa považuje za spoľahlivú, by sa mohlo zvážiť jej použitie na testovanie prevádzkovej efektívnosti, najmä tam, kde by sa tento test mohol použiť na zníženie potreby ďalších podrobnejších testov.

12.4 Ako identifikovať relevantné interné kontroly

Kontroly sú obvykle identifikované na základe diskusie (rozhovorov) s osobou (osobami), ktorá je zodpovedná za riadenie rizík alebo za konkrétny proces. V menších účtovných jednotkách to bude často vlastník v postavení manažéra alebo senior manažér. Typický prístup k identifikácii kontrol bude takýto:

Schéma12.4-1

Činnosť	Opis
Identifikujte prirodzené riziká	Identifikujte všeobecné (na úrovni účtovnej jednotky) a špecifické (transakčné) riziká, ktoré treba zmierniť pomocou internej kontroly, aby sa tak zabránilo významným nesprávnostiam, alebo aby sa tieto odhalili a opravili.
Pýtajte sa na postupy internej kontroly, ktoré sú zamerané na prirodzené riziká <i>(venujte sa každému faktoru rizika vždy individuálne)</i>	Spýtajte sa vlastníka v postavení manažéra alebo zodpovedného pracovníka na to, aké postupy internej kontroly existujú v účtovnej jednotke na zmiernenie každého jedného individuálneho rizikového faktora. Zdokumentujte identifikované kontroly, o ktorých vám hovorila osoba, ktorej ste sa pýtali. Keď (na základe odborného úsudku) bolo identifikovaných dostatok kontrol, ktoré účinne zmierňujú riziko, nemusíte vyhľadávať ďalšie kontroly. Nie je potrebné uviesť všetky ostatné kontroly, ktoré môžu existovať na zníženie rizika, ak sa to výslovne nepožaduje na iné účely.
Zdokumentujte výsledky	Identifikované kontroly môžu byť zdokumentované mnohými spôsobmi. Môžu byť uvedené v rámci jednotlivých rizikových faktorov, na ktoré sú zamerané, alebo môžu byť uvedené v rámci kontrolnej matice a priradené k všetkým rizikovým faktorom, ktorými sa zaoberajú. Najdôležitejšie je zabezpečiť, aby identifikované kontrolné postupy boli prepojené s rizikovými faktormi, ktoré majú zmierniť. Umožňuje to vyhodnotiť, či identifikované kontroly skutočne zmierňujú riziko. Ak sa použije kontrolná matica: <ul style="list-style-type: none"> • zaznamenajte identifikované postupy internej kontroly priamo v matici a uveďte (tam, kde sa pretínajú s rizikom), či by zabránili prípadným nesprávnostiam v súvislosti s rizikovými faktormi, alebo či by ich odhalili a opravili, a • zvážte, či je kontrola efektívna aj pri zmierňovaní ďalších rizikových faktorov. Je celkom možné, že niektoré postupy internej kontroly zabránia viacerým rizikovým faktorom, alebo ich odhalia. V prípade, že kontroly zamerané na riešenie rizika neboli identifikované, audítor okamžite upozorní manažment na nedostatok v kontrole (pravdepodobne významný), ktorý bude možno potrebné riešiť.

NA ZVÁŽENIE**Vyhýbajte sa používaniu všeobecných kontrol**

Vyhýbajte sa tendencii používať všeobecné zoznamy interných kontrolných činností, ktoré sú vhodné pre tzv. „typickú“ účtovnú jednotku. Môže trvať dlhšie prečítať si a pochopiť zoznamy „štandardných“ alebo „typických“ kontrol, ktoré sú tiež často veľmi zložité alebo pre menšie účtovné jednotky jednoducho irelevantné. Namiesto toho ich použite ako referenčné zdroje, aj to len v prípade potreby. Je oveľa lepšie dokumentovať charakter každej identifikovanej kontroly na základe vlastného opisu od klienta.

Vykonávanie viacerých úloh

Vyhodnotenie návrhu kontroly možno kombinovať s dokumentáciou kontroly (pozri krok 3 ďalej) a preverovaním/pozorovaním dokumentov na podporu zavedenia kontroly (pozri krok 4 ďalej). Napríklad, ak je poznatok o politike, ktorá hovorí, že žiadne nerutinné zápisy nemôžu byť vykonané bez povolenia, požiadajte o predloženie aktuálnej politiky (posúďte návrh kontroly) a niekoľkých účtovných zápisov ako dôkazu schválenia (implementácie kontroly).

Riadenie rizík

Veľa účtovných jednotiek prideliuje úlohy pre riadenie rizík podľa procesov (napr. predaj alebo nákup), a nie podľa rizika. Preto sa môže vyskytnúť mnoho významných rizikových faktorov, ktoré sa budú nachádzať za hranicami jednotlivých oddelení (napr. predaja, zásobovania a účtovníctva), a teda nikto za ne nebude priamo zodpovedný. Ak nie sú riziká konkrétne identifikované a ani nebol nikto poverený príslušnými kompetenciami, dochádza často, v prípade, že sa niečo pokazí, k vzájomnému obviňovaniu. Zamestnanci sa môžu navzájom obviňovať, napr.: „Myslel som, že toto riziko riadi Mária alebo Ján, alebo účtovné oddelenie, oddelenie IT, alebo obchodné oddelenie“ a pod.

Na záver k návrhu kontroly

Posledným krokom pri posudzovaní návrhu kontroly je vyvodiť záver o tom, či identifikované kontroly skutočne zmierňujú konkrétny rizikový faktor. Vyžaduje si to použitie odborného úsudku. Pre každé relevantné tvrdenie alebo rizikový faktor zvážte, či je reakcia manažmentu dostatočujúca na zníženie rizika významnej nesprávnosti na prijateľne nízku úroveň. Ak je použitý prístup matice návrhu kontroly, spodný riadok matice sa môže použiť pri dokumentovaní záveru o tom, či sú alebo nie sú kontroly dostatočné na zmiernenie každého rizikového faktora.

Zhrnutie hodnotenia celkového kontrolného systému (ktorý rieši päť prvkov systému kontroly) je znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 12.4-2

	Procesy na úrovni účtovnej jednotky	Proces týkajúci sa predaja	Proces týkajúci sa nákupu	Proces týkajúci sa miezd
Identifikované kľúčové riziká týkajúce sa finančného vykazovania	Žltá	Zelená	Zelená	Zelená
Účtovné postupy sa uplatňujú konzistentne	Zelená	Červená	Žltá	Zelená
Zamestnanci sú kompetentní a majú vedomosti	Zelená	Zelená	Zelená	Zelená
Existuje čistá línia právomocí a zodpovedností	Zelená	Zelená	Zelená	Zelená
Kontrolné aktivity sú vhodne navrhnuté a implementované	Zelená	Zelená	Žltá	Zelená
Existujú kontroly zamerané proti podvodom, aby riešili riziká podvodu	Červená	Žltá	Žltá	Zelená
Informačné systémy poskytujú spoľahlivé dáta	Žltá	Zelená	Zelená	Zelená
Kontroly sú monitorované	Červená	Žltá	Žltá	Zelená

Vysvetlivky:

Zelená – hlavné riziká boli primerane znížené

Žltá – môžu existovať určité problémy

Červená – možné závažné nedostatky

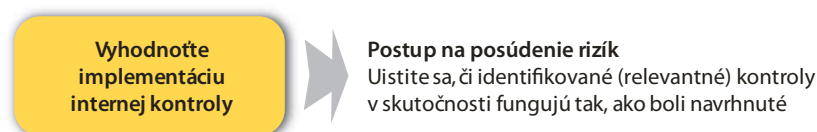
NA ZVÁŽENIE

Pre menšie účtovné jednotky existuje ešte jednoduchší spôsob hodnotenia transakčných kontrol. Po prvé, identifikujte rizikové faktory (pozri už uvedený krok 1) a ovplyvnené tvrdenie (tvrdenia). Potom namiesto mapovania identifikovaných kontrol pre každý jeden rizikový faktor identifikujte kontroly, ktoré sa zameriavajú na tvrdenia ovplyvnené daným rizikom.

Ak nie sú pre konkrétne tvrdenia identifikované žiadne kontroly, treba si zvoliť substantívnu auditorskú reakciu. Ak sa očakáva, že identifikované kontroly budú spoľahlivé, auditorská reakcia by mohla zahŕňať test relevantných kľúčových kontrol. Napríklad riziko nezaúčtovaných tržieb súvisí s tvrdením o úplnosti. Identifikácia relevantných kontrol by mohla byť obmedzená na tie, ktoré sú zamerané na tvrdenie o úplnosti všeobecne, a nie iba na jedno konkrétne riziko.

12.5 Krok 3 – Sú kontroly, ktoré znižujú rizikové faktory, funkčné?

Schéma 12.5-1



Získavanie informácií od manažmentu nestačí samo osebe na hodnotenie voľby postupov interných kontrol, alebo na určenie, či boli vykonané. To preto, že ľudia môžu úprimne veriť alebo dúfať, že niektoré kontroly existujú, aj keď to tak v skutočnosti nie je. Dokumentovaný opis kontrol (akokoľvek dobrý), ktoré neexistujú alebo nie sú funkčné, nemá pre audit žiadnu hodnotu.

Niektoré z dôvodov na pozorovanie internej kontroly v prevádzke sú:

- **Procesy zmien**

Procesy sa časom menia, súvisia s inovovanými/novými výrobkami alebo službami, s efektívnosťou prevádzky, so zmenami v štruktúre zamestnancov a so zavádzaním nových podporných IT aplikácií.

- **Vydávanie myšlienok za skutočnosť**

Zamestnanci účtovnej jednotky vysvetľujú audítorovi to, ako by systém mal fungovať, a nie to, ako vlastne funguje v praxi.

- **Nedostatok znalostí**

Niektoré aspekty systému môžu byť spoznávaním vnútornej kontroly nedopatrením prehliadnuté.

NA ZVÁŽENIE

Ak existuje akákoľvek pochybnosť o tom, či niektoré kontroly uvedené v kroku 2 boli v skutočnosti zavedené, nehodnotte návrh kontrol ani nedokumentujte fungovanie kontrol, pokiaľ sa nevykonajú úkony, na základe ktorých sa dá určiť, že existujú a fungujú. Rovnako nevenujte čas hodnoteniu kontrol, ktoré pravdepodobne nebudú relevantné pre audit alebo boli nevhodne navrhnuté.

Požadované postupy na posúdenie rizík na získanie audítorských dôkazov o zavedení kontroly by mali zahŕňať:

Schéma 12.5-2

	Opis
Hodnotenie zavedenia kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • prieskum u pracovníkov účtovnej jednotky; • sledovanie alebo simulovanie činnosti špecifických kontrol; • preverovanie dokumentov a správ; a • sledovanie postupu jednej alebo dvoch transakcií v informačnom systéme relevantnom pre finančné výkazníctvo. Tento postup sa často nazýva ostrá simulácia.

Poznámka: Ostrá simulácia nie je testom prevádzkovej efektívnosti kontrol.

Implementácia kontrol poskytuje dôkazy o tom, či kontrola bola skutočne zavedená v konkrétnom časovom okamihu. Nezaobrá sa prevádzkovou funkčnosťou počas auditu. Dôkaz o prevádzkovej funkčnosti (ak je súčasťou zvolenej stratégie auditu) sa môže dosiahnuť pomocou testu kontrol, ktorý zhromažďuje dôkazy o fungovaní kontrol počas určitého obdobia, napr. jedného roka.

Až keď sa zistilo, že interné kontroly relevantné pre audit boli riadne navrhnuté a zavedené, stojí za zváženie zistiť:

- aké testy prevádzkovej efektívnosti kontrol (pokiaľ existujú) znížia potrebu ďalšieho substantívneho testovania; a
- aké kontroly vyžadujú testovanie, keďže neexistuje žiadny iný spôsob, ako získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy.

NA ZVÁŽENIE

Uistite sa, že audítorský tím má jasnú predstavu o rozdieloch medzi návrhom kontrol, ich implementáciou a testovaním. Zhrnutie je takéto:

Návrh kontrol

Boli navrhnuté kontroly tak, aby znížili prirodzené riziká?

Implementácia kontrol

Sú zvolené kontroly skutočne zavedené? Postupy implementácie kontrol by sa mali vykonávať v každom období, aby sa identifikovali prípadné systémové zmeny.

Testy kontrol

Fungovali kontroly počas daného obdobia efektívne? Neexistuje žiadna požiadavka na testovanie prevádzkovej efektívnosti kontrol, ak existuje iný alternatívny spôsob (napr. vysoko automatizovaný a bezpapierový systém), ako získať potrebné audítorské dôkazy. Rozhodnutie testovať prevádzkovú efektívnosť kontrol je preto vecou odborného úsudku.

Nezanedbávajúť väzby medzi návrhom kontroly a jej implementáciou.

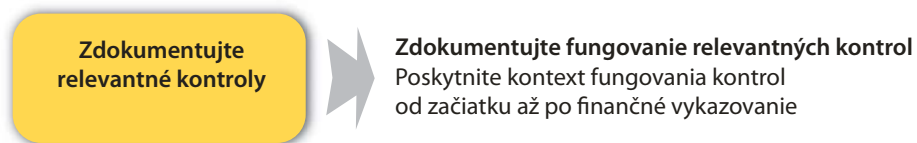
Ak existujú pochybnosti o tom, či niektoré z kontrol uvedených v kroku 2, boli v skutočnosti zavedené, nehodnotte návrh kontrol, kým neboli vykonané niektoré úkony, na základe ktorých by sa dalo stanoviť, že kontroly existujú a fungujú. Rovnako aj v prípade, že audítor príde k záveru, že návrh kontroly je nedostatočný, nie je dôvod pokračovať v hodnotení implementácie kontroly. Je pravdepodobné, že významný nedostatok už existuje.

Implementáciu kontroly hodnotte v každom období.

Po prvej zákazke auditu vyhodnotte najskôr implementáciu kontroly, aby ste zistili, čo sa zmenilo. Vychádzajte zo získanej projektovej dokumentácie návrhu kontroly v predchádzajúcom období. Ak je identifikovaná zmena internej kontroly, zvážte, či revidované alebo nové kontroly pokračujú v znižovaní rizikového faktora, alebo či už teraz existujú ďalšie riziká, ktoré majú byť zmiernené.

12.6 Krok 4 – Bolo fungovanie relevantných kontrol zdokumentované?

Schéma 12.6-1



Účelom tohto kroku je poskytnúť informácie o fungovaní relevantných kontrol uvedených v kroku 2. Rozsah požadovanej dokumentácie závisí od odborného úsudku.

Výsledná dokumentácia pomôže audítorovi:

- oboznámiť sa s podstatou, fungovaním (spustením, spracovaním, zaznamenávaním a pod.) a s kontextom (napr. kto vykonáva kontrolu, kde je vykonaná kontrola, ako často sa vykonáva a aká je výsledná dokumentácia) identifikovaných kontrol; a

- zistiť, či je pravdepodobné, že kontroly budú spoľahlivé a budú fungovať efektívne. Ak áno, mohli by byť testované v rámci audítorskej reakcie na posúdené riziká. Ak je rozhodnuté o testovaní prevádzkovej efektívnosti kontrol, môže príslušná dokumentácia pomôcť audítorovi aj pri návrhu testu, napr., z akej množiny sa má vybrať vzorka, aké atribúty kontroly treba skúmať, kto vykonáva kontrolu a kde možno nájsť potrebnú dokumentáciu.

NA ZVÁŽENIE

Dokumentácia kontrol nemusí byť zložitá a obsiahla. Neexistuje žiadna požiadavka, aby audítor musel dokumentovať celý podnikateľský proces, alebo opísať činnosť tých kontrol, ktoré nie sú relevantné pre audit.

Niektoré skutočnosti, ktoré treba zvážiť pri dokumentovaní relevantných interných kontrol, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 12.6-2

Dokumentovanie relevantnej internej kontroly

- ako sa iniciujú, schvaľujú, zaznamenávajú, spracúvajú významné transakcie a ako sa o nich informuje;
- dostatočne podrobný tok transakcií na identifikovanie miest, kde by sa mohli vyskytnúť významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu, alebo chyby; a
- interná kontrola procesu finančného vykazovania na konci roka vrátane významných účtovných odhadov a zverejnení.

Medzi najčastejšie formy dokumentácie vypracovanej manažmentom alebo audítorom patria:

- slovný opis alebo záznam;
- vývojové diagramy;
- kombinácia vývojových diagramov a slovného opisu; a
- dotazníky a kontrolné zoznamy.

Charakter a rozsah požadovanej dokumentácie je vecou odborného úsudku. Medzi faktory, ktoré by sa mali brať do úvahy, patria:

- charakter, veľkosť a zložitosť účtovnej jednotky a jej internej kontroly,
- dostupnosť informácií z účtovnej jednotky, a
- metodika auditu a technológie používané počas auditu.

Rozsah dokumentácie môže tiež odrážať skúsenosti a schopnosti audítorského tímu. Audit vykonaný menej skúseným tímom môže vyžadovať podrobnejšiu dokumentáciu, než akú by vyžadoval tím zložený z viacerých skúsených jednotlivcov, aby mu pomohla pri získavaní zodpovedajúcich poznatkov o účtovnej jednotke.

12.7 Aktualizácia dokumentácie kontroly v nasledujúcich obdobiach

Audítor môže pri plánovaní auditu v nasledujúcom období použiť dokumentáciu pripravenú alebo získanú v predchádzajúcom období. Ide o nasledujúcu dokumentáciu.

Schéma 12.7-1

	Opis
Aktualizácia dokumentácie kontroly, ktorá bola vypracovaná v predchádzajúcom období	<ul style="list-style-type: none"> • Vytvorte kópiu pracovných dokumentov o kontrole z predchádzajúceho obdobia ako východiskový bod na aktualizáciu dokumentácie v tomto roku. Ak sa nič nezmenilo, zhodnotte implementáciu kontroly pred zhodnotením jej návrhu. Ak bola kontrola zavedená a riziko sa nezmenilo, návrh bude akceptovaný; • Aktualizujte zoznam rizík, ktoré sa majú znížiť prostredníctvom kontroly; • Identifikujte zmeny systému internej kontroly na úrovni účtovnej jednotky a na úrovni transakcií. Dosiachnete to pomocou postupov, ktoré sa zameriavajú na implementáciu kontroly; • Tam, kde sa identifikujú zmeny (rizika alebo kontroly), stanovte, či boli navrhnuté a implementované nové interné kontroly; • Aktualizujte prepojenie interných kontrol so zodpovedajúcimi rizikovými faktormi; a • Aktualizujte závery o rizikách kontroly.

V prípade, že sa v stratégii auditu počíta aj s efektívnym fungovaním určitých kontrol (napr. využitím testov kontrol) a ak došlo k zmenám tejto kontroly, bude potrebné prejsť jednotlivými transakciami, ktoré boli spracované pred zmenou i potom, ako k zmene došlo.

NA ZVÁŽENIE

Zmeny vo všeobecnej kontrole (na úrovni účtovnej jednotky)

Pri aktualizácii dokumentácie o kontrole treba starostlivo zvážiť zmeny vo všeobecných kontrolách (na úrovni účtovnej jednotky). Tieto zmeny môžu mať významný vplyv na účinnosť iných špecifických (transakčných) kontrol a môžu mať vplyv aj na auditorskú reakciu na posúdené riziká. Napríklad rozhodnutie manažmentu najať kvalifikovaného odborníka na zostavenie finančných výkazov výrazne zníži riziko výskytu chýb vo finančných výkazoch a zvýši účinnosť transakčných kontrol, ktoré mohli byť predtým ohrozené. Takisto – ak sa manažmentu nepodarí nahradiť nekompetentného IT manažéra alebo zabezpečiť dostatočné prostriedky na riešenie bezpečnostných rizík IT, mohlo by to v konečnom dôsledku narušiť ostatné postupy internej kontroly. V každom prípade by tieto zmeny mohli vyvolať významnú zmenu príslušnej auditorskej reakcie.

12.8 Písomné vyhlásenia o internej kontrole

Od manažmentu by sa malo získať písomné vyhlásenie, ktoré by obsahovalo vyjadrenie jeho zodpovednosti za také interné kontroly, ktoré manažment považuje za potrebné na zostavenie finančných výkazov tak, aby neobsahovali významnú nesprávnosť spôsobenú chybou alebo podvodom.

12.9 Prípadové štúdie – Hodnotenie internej kontroly

Pre podrobné informácie o prípadových štúdiách pozri zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Nasledujúce výňatky z dokumentácie internej kontroly poskytujú príklad informácie, ktorá by sa dala získať aplikáciou uvedeného procesu, zloženého zo štyroch krokov.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Krok 1 – Identifikácia rizík

Prvým a najdôležitejším krokom pri hodnotení internej kontroly je zistiť, aké riziká je potrebné pomocou internej kontroly zmierniť. Bude to zahŕňať riziká identifikované v dôsledku oboznámenia sa s účtovnou jednotkou, ďalšie všeobecné rizikové faktory a obvyklé transakčné rizikové faktory spojené s podnikovými procesmi, ako je napríklad predaj, nákup, spracovanie miezd atď.

Krok 2 – Návrh systému kontrol

Druhým krokom je požadovať informácie a zhodnotiť systém kontrol zavedených manažmentom na riešenie rizík, ktoré boli identifikované v kroku 1.

Kontroly na úrovni účtovnej jednotky

Štruktúrovaný formát uvedený v ďalšom texte rieši každý zo štyroch krokov uvedených v tejto kapitole. To môže byť použité na zdokumentovanie nasledujúceho:

- rizikové faktory, ktoré treba riešiť pomocou rôznych prvkov internej kontroly (Identifikácia rizík – krok 1);
- aké (ak nejaké) kontroly existujú na zmiernenie rizík (Návrh systému kontrol – krok 2);
- získané dôkazy, že uvedené kontroly skutočne existujú a sú používané (Implementácia systému kontrol – krok 3 ďalej); a
- kontext a fungovanie kontrol, ktoré boli identifikované a implementované (Dokumentácia systému kontrol – krok 4 ďalej).

Kontrolné prostredie	Existuje kontrola?	Opíšte charakter podporných dokumentov alebo opatrení manažmentu	Opíšte informácie/ pozorovania na zabezpečenie toho, že identifikované kontroly boli implementované
1. riziko: Nekladie sa žiadny dôraz na potrebu čestnosti a etických hodnôt			
Možné kontroly (vyberte tie, ktoré sa hodia):			
a) Manažment stále preukazuje, a to prostredníctvom slov a činov, svoje prihlásenie sa k vysokým etickým štandardom.	Áno	Suraj a manažérsky tím stále zvyšujú potrebu dodržiavania bezpečnosti a etických štandardov prostredníctvom každodennej komunikácie so zamestnancami.	Rozhovor s dvoma zamestnancami, Jonom a Amadom, ktorí to potvrdili.
b) Manažment odstraňuje alebo znižuje stimuly alebo snahy, ktoré by mohli spôsobiť, že zamestnanci by sa zapojili do nepoctivého alebo neetického konania.	Áno	Suraj akceptoval v minulom roku naše odporúčanie a vypracoval kódex správania, ktorý definuje očakávané správanie zamestnancov.	Zamestnanci dostali výtlačok kódexu správania a zúčastnili sa na stretnutí 13. mája, kde boli vysvetlené jednotlivé usmernenia.

Kontrolné prostredie	Existuje kontrola?	Opíšte charakter podporných dokumentov alebo opatrení manažmentu	Opíšte informácie/ pozorovania na zabezpečenie toho, že identifikované kontroly boli implementované
c) Existuje Kódex správania alebo jeho ekvivalent, ktorý stanovuje očakávané štandardy etického a morálneho správania.	Áno	<i>Pozri odpoveď v bode b).</i>	<i>Preverený Kódex správania.</i>
d) Zamestnanci jasne chápu, aké správanie je prijateľné a neprijateľné, a vedia, čo majú robiť, keď sa stretnú s nevhodným správaním.	Áno	<i>Zamestnanci boli v minulosti potrestaní za nevhodné správanie.</i>	<i>Suraj prepúšťa ľudí okamžite, ak sú pristihnutí pri krádeži, alebo ak konajú neeticky. Dva takéto prípady sa vyskytli v minulom roku u brigádnikov.</i>
e) Zamestnanci sú za nevhodné správanie vždy potrestaní.	Áno	<i>Suraj nebude tolerovať nelegálne alebo neetické správanie medzi zamestnancami, zákazníkmi a dodávateľmi.</i>	<i>Nový zamestnanec bol rýchlo prepustený potom, čo bol prichytený pri krádeži kancelárskych potrieb.</i>
f) Ostatné (vysvetlite).	Nie		
2. riziko: Môžu byť prijatí alebo v zamestnaní ponechaní neschopní zamestnanci			
<i>Možné kontroly (vyberte tie, ktoré sa hodia):</i>			
a) Zamestnanci firmy majú spôsobilosť a školenie potrebné na výkon im pridelených úloh.	Áno	<i>Všetci zamestnanci sú zaškolení na prácu a na ich prácu sa primerane dohliada.</i>	<i>Diskutovalo sa s dvomi zamestnancami, Jonom a Amadom, ktorí:</i>
b) Manažment určuje znalosti a zručnosti potrebné pre zamestnanecké pozície.	Áno	<i>Manažment sa orientuje dobre vo výrobe, v predaji a administratíve. Ravi a Parvin poskytujú poradenstvo v oblasti podnikania, marketingu a právnych záležitostiach.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>si jasne uvedomujú svoje úlohy a zodpovednosť aj bez písomného opisu práce,</i> <i>uviedli, že vždy, keď sa stroj alebo proces zmení, dostanú potrebné inštrukcie,</i> <i>dostanú pozitívnu reakciu, keď sa niečo podarí lepšie, než sa očakávalo, a okamžite sú upovedomení, ak robia niečo zle.</i>
c) Opis práce existuje a aj sa efektívne využíva.	Nie		
d) Manažment poskytuje zamestnancom prístup k školiacim programom o relevantných témach.	Nie		
e) Udržiava sa primeraný stav zamestnancov potrebný na to, aby bolo možné efektívne plniť požadované úlohy.	Áno	<i>V priebehu roka neboli voľné žiadne pracovné miesta na pozície, ktoré ovplyvňujú finančné výkazníctvo.</i>	<i>Získavanie informácií od administratívnych zamestnancov (Mirelly a Cliffa) naznačuje, že počet zamestnancov zostal v priebehu roka stály.</i>
f) Prvotné a priebežné zosúladovanie schopností zamestnancov a ich opisov pracovných činností.	Nie		
g) Zamestnanci sú odmenení za dobrý výkon.	Nie	<i>Zamestnanci sú podporovaní, keď vykonávajú prácu dobre. Neexistuje žiadny bonusový systém okrem systému pre predajcov.</i>	

Kontrolné prostredie	Existuje kontrola?	Opíšte charakter podporných dokumentov alebo opatrení manažmentu	Opíšte informácie/ pozorovania na zabezpečenie toho, že identifikované kontroly boli implementované
h) Ostatné (vysvetliť).	Nie		
3. Riziko: Manažment má nedostatočný postoj k internej kontrole a/alebo k riadeniu podnikateľských rizík			
<p><i>Možné kontroly (vyberte tie, ktoré sa hodia):</i></p> <p>Manažment preukazuje pozitívny postoj a konanie z hľadiska:</p> <p>a) Vytvorenia a prevádzky dobrej internej kontroly v oblasti finančného vykazovania (vrátane obchádzania kontrol manažmentom a ďalších podvodov)</p> <ul style="list-style-type: none"> – vhodný výber/uplatnenie účtovných postupov, – kontrola spracovania informácií, a – zaobchádzanie so zamestnancami účtovného oddelenia. <p>b) Manažment kladie dôraz na vhodné správanie obsluhujúceho personálu.</p> <p>c) Manažment zaviedol postupy na to, aby sa zabránilo neoprávnenému prístupu k majetku, dokumentom a záznamom alebo ich zničeniu.</p>	<p>Áno</p> <p>Áno</p> <p>Áno</p>	<p><i>Manažment reaguje veľmi kladne na odporúčania, ktorých realizácia nie je nákladná alebo nenarúša činnosť, a má dobrý postoj k internej kontrole.</i></p> <p><i>Pozri pripomienky o hodnotách a Kódexe správania.</i></p>	<p><i>Hodnotil sa podnikateľský plán, ktorý zahŕňal:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • prognózy predaja a peňažných tokov, • očakávané kapitálové výdavky, • diskusiu o tom, ako môže recesia ovplyvniť ich podnikanie v oblasti predaja a o možnosti úpadku jedného dodávateľa. <p><i>Naše odporúčania v liste manažmentu boli vždy akceptovateľné, ak sa dali realizovať.</i></p> <p><i>Na základe rozhovorov s našimi zamestnancami (pozri krok 2) zamestnanci chápu, čo sa od nich vyžaduje a tiež chápu, že pravidlá treba dodržiavať.</i></p>

Kontrolné prostredie	Existuje kontrola?	Opíšte charakter podporných dokumentov alebo opatrení manažmentu	Opíšte informácie/ pozorovania na zabezpečenie toho, že identifikované kontroly boli implementované
d) Manažment analyzuje podnikateľské riziká a prijíma vhodné opatrenia.	Nejaká	<i>I keď je riadenie rizík neformálne, o podnikateľských rizikách sa diskutuje na stretnutí manažmentu a sú zohľadnené v podnikateľskom pláne.</i>	Počas nášho rozhovoru Jawad uviedol, že Suraj bol otvorený diskusii o problematických otázkach a že sa necíti pod tlakom, čo sa týka manipulovania s finančnými výkazmi. Podľa Surajových slov: „Čísla sú také, aké sú, či už sú v tomto mesiaci dobré alebo zlé.“

Vysvetlivky: Tvrdenia Ú = Úplnosť E = Existencia S = Správnosť O = Ocenenie Typ kontroly P = preventívne pôsobiaca D = zameraná na odhalenie a opravu	Prvok internej kontroly (IK) KP = Kontrolné prostredie KA = Kontrolné aktivity IS = Informačné systémy MO = Monitorovanie	Rizikové faktory: Čo môže byť nesprávne?												
		Prvok internej kontroly	Prijímy vložené alebo zaznamenané len čiastočne, alebo vôbec nie	Tržby v hotovosti sú zaznamenané čiastočne alebo vôbec	Zaznamenané príjmy sú pripísané nesprávnejmu zákazníkovi alebo na nesprávny účet (podvod alebo omyl)	Prijímy sú zaznamenané do nesprávneho obdobia	Pohľadávky po dobe splatnosti nie sú včas sledované							Bola kontrola testovaná? (áno/nie)
Tvrdenie, na ktoré sa vzťahuje rizikový faktor		ÚSE	ÚSE	ÚSE	ÚSE	SO								
Karla pripravuje potvrdenia o vkladoch a Jawad realizuje hotovostný vklad, aby sa zabezpečilo oddelenie funkcií		ÚS	P											
Pri otváraní pošty sa šeky označia pečiatkou „len na vklad“ s číslom účtu spoločnosti Dephta. Banka dostala pokyn nevyplácať hotovostné šeky.		ÚS	P											
Prijaté šeky sa pred vkladom zadajú do zoznamu, spočítajú a prekontrolujú.		ÚS	P											
Suraj a Jawad preverujú pohľadávky viac ako 90 dní po splatnosti a zadokumentujú prijaté opatrenia.		ÚS				D								
Existujú postupy pre určenie účtovania v určitom období, aby sa zabezpečilo, že príjmy sa zaznamenajú v správnom období.		ÚS			P									
Pravidelne mesačne sa vypracúvajú zoznamy pohľadávok po dobe splatnosti a doručia sa Surajovi a Jawadovi.		IS				D								
Pravidelnú kontrolu pohľadávok po dobe splatnosti vykonáva Suraj. Nezaplatené faktúry preúčtovať do systému dodávky za hotovosť.		MO				P								
Zmierňujú postupy kontroly rizikový faktor?			Nie	Nie										
Vysvetlivky: Áno = riziko zmiernené, U = určité zmiernenie, Nie = existuje významný nedostatok														
Identifikované nedostatky														
Keďže sa zákazníkom nezasielajú výpisy z ich účtu, existuje nedostatok, že sa môže pripísať iná suma na účet iného zákazníka														
Keďže väčšina predaja z predajne sa realizuje v hotovosti a potvrdenia sa vydávajú na požiadanie, existuje riziko, že sa nezaznamenávajú všetky tržby.														

Podnikateľský proces alebo transakčné kontroly

Uvedená matica návrhu kontrol sa venuje dvom zo štyroch krokov. Priraduje transakčné riziká k identifikovaným kontrolám a mohla by byť použitá ako krížový odkaz na implementáciu.

Krok 3 – Implementácie kontroly

Tretí krok má určiť, či kontrolné systémy existujú a účtovná jednotka ich používa.

Výňatky z testu postupov implementácie kontroly výnosov/pohľadávok

Získajte informácie od zamestnancov, ktorí spracúvajú transakcie.

Osoby, s ktorými sa uskutočnilo interview:

Karla dátum 16. februára 20X3

Dameer dátum 17. februára 20X3

Maria Ho dátum 17. februára 20X3

Opíšte postupy vykonávané v súvislosti s transakciou. Zamerajte sa na iniciovanie, oprávnenie, zaúčtovanie a vykázanie vo finančných výkazoch.	<i>Systém pracuje tak, ako je opísané v systémovej dokumentácii. Pozri pracovnú dokumentáciu č. 530 pre kópie dokumentov, kde sú uvedené interné kontroly v prevádzke. Všimli sme si však, že Maria Ho je nová zamestnankyňa a vie o súčasnom systéme málo.</i>
Opíšte proces informačných prevodov od jednej osoby (osoby zodpovednej za prevod) k druhej osobe.	<i>Existuje odovzdávanie z oddelenia predaja na účtovné oddelenie. Na základe ostrej simulácie toto odovzdávanie funguje bezproblémovo.</i>
Uvedte frekvenciu a načasovanie vykonaných postupov internej kontroly.	<i>Zaznamenané v matici návrhu kontroly.</i>
Identifikujte akúkoľvek všeobecnú kontrolu IT potrebnú na ochranu transakčných dátových súborov a zabezpečenie riadneho fungovania aplikácie interných kontrol.	<i>Všeobecné IT kontroly sú minimálne vzhľadom na to, že ide o malú účtovnú jednotku.</i>
Zdokumentujte zavedené postupy na vykrytie práceneschopnosti a dovolenky zamestnancov. Ak za posledných 12 mesiacov nebola dovolenka čerpaná, zdokumentujte prečo.	<i>Na pozíciu predavača bolo voľné pracovné miesto štyri mesiace, až kým nebola prijatá Mária. To znamená, že v tomto období bolo pravidlo členenia právomocí plnené v menšej miere.</i>
Zistite rozsah a charakter chýb zistených v minulom období.	<i>Najviac chýb bolo spôsobených v oblasti tvorby cien, čo je v súčasnosti vo väčšine prípadov manuálny proces.</i>
Zistite, či sa od niekoho vyžadovalo odchyliť sa od zdokumentovaných postupov.	<i>Bola zamietnutá jedna žiadosť podaná manažérom predaja na podstatné zníženie ceny spoločne pre priateľa.</i>

Krok 4 – Dokumentácia systému kontrol

Výňatky z dokumentácie procesu podnikania použitím slovného opisu –
Dephta Furniture, Inc.

Podnikateľský proces – Systém výnosov/pohľadávok/úhrad

Hlavné riziká, ktoré sa majú riešiť, a príslušné kontrolné postupy

1. **Dodaný tovar/poskytované služby nie sú fakturované**

Ak je objednávka schválená zákazníkom, vloží sa do účtovného systému, ktorý jej automaticky priradí poradové číslo. Ak je objednávka pripravená na expedíciu, pripraví sa doklad o preprave, vloží sa do systému a priradí sa k objednávke. Karla potom vystaví faktúru z účtovného systému, ktorý jej automaticky priradí poradové číslo. Je prísne pravidlo, že žiadne zásielky nemôžu byť realizované bez vloženia čísla prepravného dokumentu do systému. Systém potom môže sledovať, ktoré objednávky už boli realizované a ktoré stále nemajú určený dátum dodávky.

2. **Tržby sú nesprávne zaúčtované/ nie sú zaúčtované (t. j. predaj za hotovosť)**

Závazné objednávky sa pripravujú ku každej prijatej objednávke vlozenej do účtovného systému, ktorý im automaticky priradí poradové číslo. Jedinou výnimkou je nábytok predávaný priamo z obchodu alebo iné malé položky.

3. **Transakcie so spriaznenými osobami nie sú uvedené**

V súčasnosti nie sú zavedené žiadne kontroly.

4. **Nedodržiavajú sa politiky vykazovania výnosov**

Výnosy sú zaúčtované, keď je predložená faktúra. Všetky objednávky nad 500 €, alebo v prípade, že predajná cena je nižšia ako minimálna predajná cena, musí prejednať a odsúhlasiť Arjan.

5. **Fiktívny predaj, úvery na predaj zaznamenané v účtovníctve**

Všetky objednávky nad 500 €, alebo v prípade, že predajná cena je nižšia ako minimálna predajná cena, musí záležitosť prejednať a odsúhlasiť Arjan.

6. **Dodaný tovar/poskytované služby pri úverovom riziku**

Arjan nepreveruje kredit zákazníkov, ak ich nepozná, alebo ak je objednávka veľká. V prípade, že poskytuje úver, spolieha sa predovšetkým na svoje predchádzajúce skúsenosti so zákazníkom.

7. **Predaj/služby sú zaúčtované v nesprávnom účtovnom období**

Karla pripravuje na konci mesiaca správu o výnosoch a peňažných príjmoch za daný mesiac. Suraj správy preverí.

8. **Príjmy sú iba čiastočné alebo nevložené/nezaúčtované (podvod alebo chyba)**

Prijaté šeky sú zaznamenané, spočítané a preverené pred ich vložením do banky. Karla pripravuje denné pásky na vklad, ale Jawad pracuje s hotovosťou na zabezpečenie toho, aby funkcie zostali oddelené.

9. **Príjmy boli pripísané na nesprávny účet (podvod alebo chyba)**

Toto by mohlo byť zaregistrované počas revízie mesačných tržieb a pohľadávok.

10. **Prijmy sú zaúčtované v nesprávnom účtovnom období**

Karla kontroluje správne určenie obdobia za každý mesiac, aby príjmy boli zaúčtované v správnom období.

11. **Nie sú zaúčtované žiadne poplatky pri pochybných alebo nevyožiteľných zostatkoch**

Pohľadávky nad 60 dní sú sledované kvôli vyplateniu, ale žiadne poplatky pri pochybných pohľadávkach nie sú, iba na konci roka.

12. **Pohľadávky po splatnosti nie sú sledované včas**

Jawad pripravuje zoznam splatných pohľadávok a poskytuje výpis Surajovi na preverenie. Pohľadávky nad 60 dní sú sledované každý mesiac a evidujú sa pripomienky k tomu, kedy zákazník súhlasil zaplatiť zostatok. Pre zákazníkov, ktorých platby sú nad 90 dní a neboli dohodnuté žiadne alternatívne platobné podmienky, sa budúci predaj bude realizovať za hotovosť na základe doručenia.

Pozri samostatné poznámky č. 545-6 (nie sú súčasťou) pre kontroly internetového predaja.

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Krok 1 – Identifikácia rizík

Prvým a najdôležitejším krokom pri hodnotení internej kontroly je zistiť, aké riziká je potrebné pomocou internej kontroly zmierniť. Bude to zahŕňať riziká identifikované v dôsledku oboznámenia sa s účtovnou jednotkou, ďalšie všeobecné rizikové faktory a obvyklé transakčné rizikové faktory spojené s podnikovými procesmi, ako je napríklad predaj, nákup, spracovanie miezd atď.

Krok 2 – Návrh systému kontrol

Druhým krokom je požadovať informácie a zhodnotiť systém kontrol zavedených manažmentom na riešenie rizík, ktoré boli identifikované v kroku 1.

Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky) a všeobecné kontroly IT

Ďalej uvedený formát rieši každý zo 4 krokov opísaných v tejto kapitole. Môže byť použitý na zdokumentovanie nasledujúceho:

- rizikové faktory, ktoré treba riešiť pomocou rôznych prvkov internej kontroly (Identifikácia rizík – krok 1);
- aké (ak nejaké) kontroly existujú na zmiernenie rizík (Návrh systému kontrol – krok 2);
- získané dôkazy, že uvedené kontroly skutočne existujú a sú používané (Implementácia systému kontrol – krok 3 ďalej); a
- kontext a fungovanie kontrol, ktoré boli identifikované a implementované (Dokumentácia systému kontrol – krok 4 ďalej).

Kontroly na úrovni účtovnej jednotky	
Riziká na zváženie	Relevantné kontroly
Kontrolné prostredie: <ul style="list-style-type: none"> • Nekladie sa žiadny dôraz na dôležitosť/potrebu čestnosti a etických hodnôt. • Žiadne prihlásenie sa k požiadavke na kompetentnosť zamestnancov. • Neefektívny dohľad osôb poverených spravovaním nad manažmentom • Manažment má zlý postoj k internej kontrole a/alebo riadeniu rizík podnikania. • Neefektívna/nevhodná organizačná štruktúra na plánovanie, riadenie a dosiahnutie cieľov. • Žiadne politiky/postupy na zabezpečenie účinného riadenia ľudských zdrojov. 	<i>Raj stále zdôrazňuje potrebu čestnosti a etického správania v dennej komunikácii so zamestnancami a pri svojich aktivitách.</i> <i>Má dobrý postoj k internej kontrole – v minulosti prijal odporúčania auditu, ak boli realizovateľné.</i> <i>Žiadna formálna štruktúra riadenia, ale Raj sa stretáva pravidelne so Surajom a s Jawadom (Dephta).</i>

Kontroly na úrovni účtovnej jednotky	
Riziká na zváženie	Relevantné kontroly
Znižujú kontroly rizikové faktory?	Áno
Opíšte informácie/pozorovania o tom, či boli identifikované kontroly implementované.	<i>Rozhovor s Ruby, ktorá potvrdila prihlásenie sa Raja k záväzku etického a férového komunikovania s dodávateľmi a so zákazníkmi. Preverené záznamy z posledného stretnutia, ktoré pripravil Jawad.</i>
Hodnotenie rizík: <ul style="list-style-type: none"> Manažment je často prekvapený udalosťami, ktoré neboli predtým identifikované/posúdené, alebo stále reaguje iba na udalosti v čase, keď nastanú, namiesto toho, aby sa na ne vopred pripravil. 	<i>Podnikateľský plán sa pripravuje ročne. Raj monitoruje mesačné peňažné toky a trendy predaja.</i>
Znižujú kontroly rizikové faktory?	Áno
Opíšte informácie/pozorovania zamerané na to, či boli identifikované kontroly aj implementované.	<i>Preverená kópia podnikateľského plánu, ktorý zdôraznil potenciál vplyvu ekonomiky na predaj. Prešiel sa šanón s informáciami o peňažných tokoch, ktoré sú odovzdávané Rajovi. Dôkaz Rajovej previerky je v podobe poznámok v dokumentoch a pri požadovaných zmenách.</i>
Riziká spojené s tým, že: <ul style="list-style-type: none"> udalosti a podmienky (okrem transakcií), ktoré sú významné pre finančné výkazy, nemusia byť zachytené alebo zaznamenané; nedostatočný dohľad/kontrola v oblasti finančného vykazovania, účtovných zápisov a prípravy významných odhadov/zverejnení môže mať za následok významné nesprávnosti vo finančných výkazoch; a významné záležitosti týkajúce sa finančného vykazovania nie sú oznamované predstavenstvu alebo externým stranám, ako sú bankári a regulátori. 	<i>Raj sa stretáva so Surajom a s Jawadom (Dephta), aby analyzovali finančné výkazy a podnikateľské plány. Raj preveruje finančné výkazy, ale účtovné zápisy preveruje iba vtedy, keď má čas. (Riziko je zvýšené nedostatočným rozdelením zodpovednosti a umožňuje Ruby zaznamenať účtovné zápisy nepozorovane.)</i>
Znižujú kontroly rizikové faktory?	<i>Nie. Kontrola je nedostatočná aj preto, že obsahuje riziko obchádzania kontrol manažmentom a nedostatok rozdelenia zodpovednosti v takej malej účtovnej jednotke.</i>
Opíšte informácie/pozorovania o tom, či boli identifikované kontroly implementované.	<i>Bol preverený šanón, ktorý obsahuje mesačné finančné výkazy odovzdávané Rajovi. Nie sú však viditeľné žiadne dôkazy o tom, že Raj výkazy aj v skutočnosti preveroval.</i>
Predchádzanie podvodu: <ul style="list-style-type: none"> Manažment neuvažoval o rizikách možného výskytu podvodov alebo sa nimi nezaoberal (vrátane obchádzania kontrol manažmentom). 	<i>Raj uchováva hotovosť a ceniny uzamknuté. Raj sa podieľa na každej fáze prevádzky vrátane výroby, takže dohľad nad všetkými operáciami minimalizuje riziko podvodu.</i>
Znižujú kontroly rizikové faktory?	<i>Nie. Cenné položky sú bezpečne uchovávané, ale Raj tu často tento rok nebol, čo znížilo rozsah dohľadu zo strany manažmentu. Okrem toho sa vie, že účtovníčka má osobné finančné problémy.</i>
Opíšte informácie/pozorovania o tom, či identifikované kontroly boli implementované.	<i>Bolo preverené miesto, kde je uzamknutá hotovosť, a bolo potvrdené, že kľúče má iba Raj.</i>

Všeobecné kontroly IT	
Riziká na zváženie	Relevantné kontroly
Riziká na zváženie: <ul style="list-style-type: none"> • neexistujú žiadne politiky/postupy ktoré by zabezpečili efektívne riadenie IT alebo dohľad nad IT personálom; • neexistuje zladenie obchodných cieľov, rizík a plánov týkajúcich sa IT; • dôveruje sa systémom či programom, ktoré nesprávne spracúvajú dáta alebo spracúvajú nesprávne údaje; a • neoprávnený prístup k dátam. Možné zničenie údajov, nesprávne zmeny, neoprávnené alebo neexistujúce transakcie, alebo nesprávne zaznamenanie transakcií. 	Žiadne politiky a postupy týkajúce sa IT. Náklady spojené s IT a kapitálové výdavky sú súčasťou ročného rozpočtu (ak sú predpokladané). Raj dohliada na aktualizáciu softvéru a Ruby zálohuje dáta.
Znižujú kontroly rizikové faktory?	Áno, keď sa berie do úvahy nízky rozsah činnosti.
Opíšte informácie/pozorovania zamerané na uistenie sa o tom, či boli identifikované kontroly aj implementované.	Preveril sa ročný rozpočet v rámci časti nákladov na IT. V tomto roku neboli naplánované žiadne veľké nákupy.

Proces podnikania alebo transakčné kontroly

Tento formulár (výnosy, pohľadávky, úhrady) sa zaoberá dvomi krokmi zo štyroch krokov tohto procesu. Priraduje transakčné riziká usporiadané podľa tvrdení k relevantným postupom internej kontroly (RPIK). Môže byť tiež použitý na krížové odkazovanie pri implementácii kontrol.

Účtovná jednotka: Kumar & Co. Koniec roka: 31. december 20XX

Krok 1 – Opíšte transakčné riziká		Ovplyvnené tvrdenia	Krok 2 – Opíšte RPIK (v prípade, že existujú viaceré kontroly, zvážte použitie matice návrhu kontrol)	Zhodnotte kontrolu		
				Návrh	Implementácia	Zvyškové riziko
1	Nebol vyfakturovaný odoslaný tovar/ vykonané služby.	Ú	Kniha zásielok sa porovnáva s knihou predaja každý týždeň, aby sa zabezpečilo, že sa fakturovali všetky zásielky	OK	545-2	N
2	Tržby sú nesprávne zaúčtované/ nie sú zaúčtované (t. j. predaj za hotovosť)	ÚS	Účtovník každý mesiac porovnáva vydané faktúry za predaj s výnosmi zaúčtovanými v účtovnom systéme	OK	545-2	N
3	Transakcie so spriaznenými osobami nie sú uvedené	ÚE	Raj preveruje mesačný predaj, P/V a záznamy s príjmom hotovosti. (Všimnite si: málo zákazníkov, väčšina predaja je do Cambridge)	OK	545-2	N

Krok 1 – Opíšte transakčné riziká		Ovplyvnené tvrdenia	Krok 2 – Opíšte RPIK (v prípade, že existujú viaceré kontroly, zväzťe použitie matice návrhu kontrol)	Zhodnoťte kontrolu		
				Návrh	Implementácia	Zvyškové riziko
4	Nedodržiavajú sa politiky vykazovania výnosov	ÚES	Výnosy sú zaúčtované, keď je tovar zaslaný a vyfakturovaný. Reálna kontrola určenia správneho obdobia však neexistuje	časť	545-2	S
5	Predaj/služby sú zaúčtované v nesprávnom účtovnom období	S	Ruby a Raj preverujú predaj každý mesiac	časť	545-2	S
6	Prijmy sú iba čiastočné alebo sú nevložené/ nezaúčtované (podvod alebo chyba)	ÚS	Prijmy nevložené do banky by si pravdepodobne všimol Raj pri mesačnom preverovaní pohľadávok	nie	nie	S
7	Nie sú zaúčtované žiadne poplatky pri pochybných alebo nevymožiteľných zostatkoch	O	Vykonané iba na konci roka	nie	nie	V
8	Transakcie so spriaznenými osobami nie sú uvedené	ÚESO	Predaj do Dephta je účtovaný na samostatnom účte a Raj to každý mesiac preveruje. Nie sú však identifikované žiadne iné spriaznené osoby	časť	545-2	S
9						

Použite odborný úsudok (na základe už uvedenej informácie) pri hodnotení rizík významnej nesprávnosti (RVN) podľa tvrdenia.

Tvrdenie	RVN	Opíšte audítorské postupy (ako napríklad testy detailov alebo testy kontrol, ktoré reagujú na posúdené riziká)	Odkaz na PD
Úplnosť	Nízke	Pozri program auditu pre predaj a pohľadávky.	705 – C.100
Existencia	Nízke	Pozri program auditu pre predaj a pohľadávky.	705 – C.100
Správnosť	Stredné	Vykonajte dodatočnú prácu pre určenie obdobia a vykazovanie výnosov. Podrobnosti sú v plánoch auditu pre predaj a pohľadávky.	705 – C.100
Ocenenie	Stredné	Pozorne preverte toleranciu pochybných účtov, ako uvádza C.100	705 – C.100

Poznámka: RVN na úrovni tvrdení bude založené na tvrdeniach ovplyvnených transakčnými rizikami (uvedené v predchádzajúcom texte) a rozsahu „zvýškového rizika“ zostávajúceho po ich zmiernení.

Krok 3 – Implementácia kontroly

Implementácia transakčných kontrol

Výňatok z postupov implementácie kontroly výnosov/pohľadávok

Dopytované osoby:

Ruby dátum 2. februára 20X3Raj dátum 22. februára 20X3

Opíšte postupy, ktoré sa vykonávajú v súvislosti s transakciou: podrobne sa venujte iniciovaniu, schváleniu, zaznamenávaniu v účtovníctve a vykazovaniu vo finančných výkazoch.	Systém pracuje tak, ako je opísané v dokumentácii systémov. Kópie dokumentov, ktoré demonštrujú priebeh vykonávania internej kontroly, sú v pracovnej dokumentácii č. 535.
Opíšte proces prenosu informácií od jednej osoby (vlastníka procesu) k inej osobe.	Dochádza k odovzdávaniu údajov z oddelenia predaja do účtovného oddelenia. Na základe ostrej simulácie konštatujeme, že prenos funguje dobre.
Zaznamenajte frekvenciu a načasovanie realizovaných postupov internej kontroly.	Zaznamenané v matici návrhu kontroly.
Identifikujte všetky všeobecné kontroly IT požadované na ochranu súborov transakčných údajov a na zabezpečenie správneho fungovania interných kontrol.	Všeobecné kontroly IT sú minimálne z dôvodu malej veľkosti účtovnej jednotky.
Zdokumentujte postupy, ktoré sa používajú aktuálne na účely zaznamenávania práceneschopnosti a dovoleník personálu. Ak sa dovolenka nečerpala počas uplynulých 12 mesiacov, zdokumentujte dôvod.	Ako pracovník na čiastočný úväzok zvládne Ruby všetku evidenciu záznamov doplniť vždy, keď sa vráti do kancelárie. Vzhľadom na minimálny počet transakcií je to dostačujúce.
Informujte sa o rozsahu a charaktere chýb zistených počas predchádzajúceho roka.	Väčšina chýb bola spôsobená chybami v množstve objednaných a odoslaných položiek. Párovanie predaja a objednávok využíva Raj ako kontrolu na zachytenie uvedených chýb, pričom na základe výsledkov ostrej simulácie sa zdá, že táto kontrola je efektívna.
Zistite, či sa od nejakej osoby požadovalo, aby sa odchýlila od zdokumentovaných postupov.	Nezaznamenané.

Krok 4 – Dokumentácia internej kontroly**Poznámka:** Kontroly sú na účely identifikácie uvedené zvýrazneným písmom.Výňatky z dokumentácie procesu podnikania použitím slovného opisu –
Kumar & Co.

Podnikateľský proces – systém výnosov/pohľadávok/úhrad.

Objednávky na predajObjednávky na predaj sa vyhotovujú na každú prijatú objednávku a zadávajú sa do účtovného systému, ktorý **automaticky priradí objednávke poradové číslo**. Jedinou výnimkou je nábytok predávaný priamo v obchode a iné malé položky na sklade.

Raj vedie **knihu objednávok**, v ktorej sa sleduje dátum objednávky, suma, typ výrobku, slúbený dátum dodávky, cena a pod. Takisto vedie **knihu predaja**, kde sú uvedené mená klientov, detaily objednávok, cena a pod. Raj **páruje a kontroluje** položky knihy objednávok a knihy predaja na konci mesiaca z hľadiska správnosti.

Ak je tovar zmontovaný a pripravený na odoslanie, Ruby pripraví **faktúru**, ktorá je zaslaná spolu s objednávkou zákazníkovi.

Predaj v predajni

Na všetok predaj v predajni Raj vyhotoví faktúry v čase predaja a následne ich zadá do systému. Systém automaticky generuje **číslo faktúry** pre každý predaj. Faktúry sa odovzdávajú zákazníkom.

Väčšina predaja v predajni sa realizuje v hotovosti, takže je tam nízke riziko nesplatenia.

Pohľadávky

Ruby otvára všetku poštu a **oddeluje** prijaté platby, ktoré sa majú uložiť do banky. Raj zájde do banky cestou domov a peniaze uloží. Ruby potom zadá platby do účtovného systému a priradí platbu k faktúre, ktorej sa týka.

Ruby vypracúva zoznam pohľadávok po lehote splatnosti a potom ho dáva Rajovi na kontrolu.

Ruby sleduje pohľadávky staršie ako 90 dní za každý mesiac a k zoznamom priloží poznámku, k akému dátumu zákazník súhlasil s úhradou zostatku.

V prípade zákazníkov, ktorí meškajú s platbou viac ako 90 dní po termíne splatnosti a ktorí si nedohodli alternatívny spôsob platby, sa už všetky ďalšie predaje realizujú na základe platby v hotovosti pri dodaní tovaru.

13 Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole

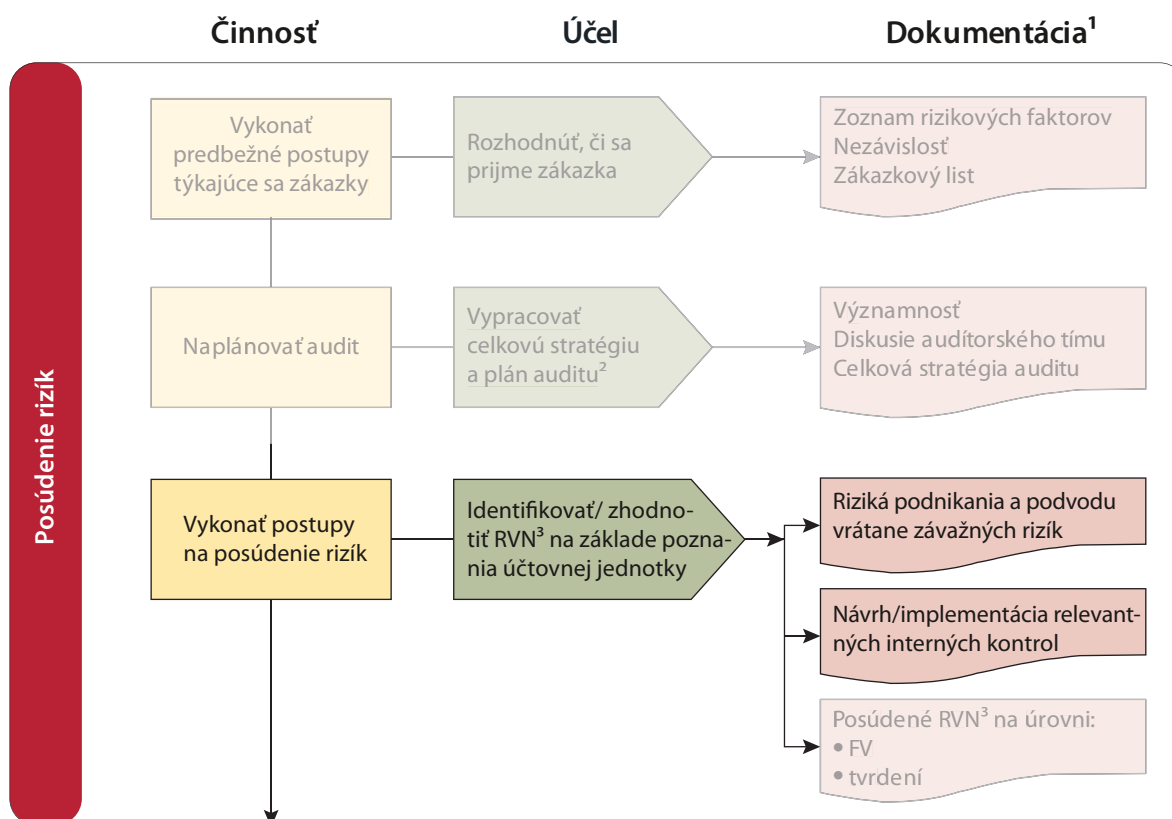
Obsah kapitoly

Usmernenie k informovaniu o nedostatkoch zistených v oblasti internej kontroly, ktoré by si podľa odborného úsudku audítora zaslúžili pozornosť manažmentu a osôb poverených spravovaním.

Relevantné štandardy ISA

265

Schéma 13.0-1



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	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
260.10	<p>Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy priradený tento význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Osoby poverené spravovaním – osoby alebo organizácie (napr. správca spoločnosti) zodpovedné za dohľad nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky a za povinnosti súvisiace so zodpovednosťou účtovnej jednotky. To zahŕňa vykonávanie dohľadu nad procesom finančného vykazovania. V niektorých jurisdikciách môžu v niektorých účtovných jednotkách medzi osoby poverené spravovaním patriť aj riadiaci pracovníci, napr. výkonní členovia správnej rady účtovnej jednotky zo súkromného alebo z verejného sektora, prípadne manažér, ktorý je súčasne aj vlastníkom. Rôzne štruktúry spravovania sú opísané v odsekoch A1 – A8. b) Manažment (Management) – osoba (osoby) s výkonnou zodpovednosťou za riadenie prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky. V niektorých jurisdikciách zahŕňa manažment niektorých účtovných jednotiek niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním, napr. výkonných členov správnej rady alebo manažéra, ktorý je súčasne aj vlastníkom.
265.6	<p>Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Nedostatok v internej kontrole (Deficiency in internal control) – existuje, keď: <ul style="list-style-type: none"> (i) je kontrola navrhnutá, zavedená alebo sa používa takým spôsobom, že nedokáže včas predísť nesprávnostiam vo finančných výkazoch, alebo ich odhaliť a napraviť, alebo (ii) chýba kontrola nevyhnutná na to, aby sa včas predišlo nesprávnostiam vo finančných výkazoch, alebo aby boli včas odhalené a opravené. (b) Závažný nedostatok v internej kontrole (Significant deficiency in internal control) – nedostatok alebo kombinácia nedostatkov v internej kontrole, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora dosť závažné na to, aby si zaslúžili pozornosť osôb poverených spravovaním (pozri odsek A5).
265.7	<p>Audítor má určiť, či na základe vykonaných audítorských prác zistil jeden alebo viacero nedostatkov v internej kontrole (pozri odseky A1 – A4).</p>
265.8	<p>Keď audítor zistil v internej kontrole jeden alebo viacero nedostatkov, má na základe vykonaných audítorských prác určiť, či predstavujú individuálne alebo kombinovane závažné nedostatky (pozri odseky A5 – A11).</p>
265.9	<p>Audítor včas písomne informuje osoby poverené spravovaním o závažných nedostatkoch internej kontroly, ktoré zistil pri vykonávaní auditu (pozri odseky A12 – A18, A27).</p>
265.10	<p>Audítor informuje manažment na vhodnej úrovni zodpovednosti včas aj o (pozri odseky A19, A27):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) závažných nedostatkoch v internej kontrole, o ktorých audítor informoval, alebo o ktorých plánuje informovať osoby poverené spravovaním, a to písomne, okrem prípadov, keď by za daných okolností nebolo vhodné, aby informoval priamo manažment (pozri odseky A14, A20 – A21), (b) ďalších nedostatkoch v internej kontrole zistených pri vykonávaní auditu, o ktorých manažment neinformovali iné osoby a ktoré sú podľa odborného posúdenia audítora dosť závažné na to, aby si zaslúžili pozornosť manažmentu (pozri odseky A22 – A26).

Odsek	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
265.11	<p>Audítor zahrnie do písomného oznámenia závažných nedostatkov v internej kontrole:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) opis nedostatkov a vysvetlenie ich potenciálneho vplyvu (pozri odsek A28), a (b) dostatok informácií, aby umožnil osobám povereným spravovaním a manažmentu pochopiť obsah oznámenia. Audítor najmä vysvetlí, že (pozri odseky A29 – A30): <ul style="list-style-type: none"> (i) cieľom auditu z pohľadu audítora bolo vyjadriť stanovisko k finančným výkazom, (ii) audit zahrnul zohľadnenie internej kontroly relevantnej na zostavenie finančných výkazov s cieľom navrhnúť také audítorské postupy, ktoré zodpovedajú daným okolnostiam, ale nie s cieľom vyjadriť stanovisko k účinnosti internej kontroly, (iii) uvádzané záležitosti sa obmedzujú na nedostatky, ktoré audítor zistil pri vykonávaní auditu a považuje ich za natoľko dôležité, aby o nich informoval osoby poverené spravovaním.

13.1 Prehľad

V priebehu auditu môžu byť zistené nedostatky internej kontroly. Môže sa na to prísť na základe oboznámenia sa s internou kontrolou a jej hodnotenia (pozri zväzok 2, kapitoly 11 a 12), pri vykonávaní hodnotenia rizík, vykonávaní audítorských postupov alebo pri iných pozorovaniach realizovaných v ktorejkoľvek fáze procesu auditu.

Neexistuje žiadne pravidlo, ktoré by obmedzovalo, o ktorých kontrolných nedostatkoch má byť manažment informovaný. Ak však audítor zhodnotí identifikovaný nedostatok ako závažný, predovšetkým by to mal prediskutovať s manažmentom. Potom sa od neho vyžaduje, aby o tejto skutočnosti (a všetkých iných závažných nedostatkoch) písomne informoval osoby poverené spravovaním.

Niektoré z bežných nedostatkov kontroly sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 13.1-1

Potenciálne nedostatky internej kontroly	
Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky)	Slabé kontrolné prostredie (na úrovni účtovnej jednotky), kontroly ako napríklad neefektívny dohľad, zlý postoj k internej kontrole alebo zistené prípady obchádzania kontrol manažmentom, resp. podvodu.
	Zmeny personálu viedli v komu, že kľúčové pozície zostali neobsadené, alebo k situácii, keď zamestnanci (napr. na oddelení účtovníctva) neboli schopní vykonávať požadované úlohy.
	Nedostatky identifikované v rámci všeobecnej kontroly IT.
	Nebola implementovaná taká kontrola, ktorá by sa venovala významným udalostiam, ktoré nie sú bežné, ako je zavedenie nového účtovného systému, automatizácia takého systému, ako je napr. systém predaja, alebo akvizícia nového podniku.

Potenciálne nedostatky internej kontroly	
Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky) (pokračovanie)	Neschopnosť manažmentu dohliadať na zostavenie finančných výkazov. K nej môže patriť nedostatok: <ul style="list-style-type: none"> • celkových monitorovacích kontrol (napr. dohľad nad zamestnancami oddelenia finančného účtovníctva); • kontrol zameraných na predchádzanie podvodom a ich odhaľovanie; • kontrol voľby a použitia účtovných postupov; • kontrol nad transakciami so spriaznenými osobami; • kontrol nad transakciami mimo bežnej obchodnej činnosti účtovnej jednotky; a • kontrol procesov finančného vykazovania na konci obdobia (napr. kontrola zameraná na jednorazové účtovné zápisy).
	Závažné nedostatky predtým oznámené manažmentu alebo osobám povereným spravovaním zostanú aj po primeranom období neopravené.
Špecifické (transakčné) kontroly	Neefektívna reakcia manažmentu na identifikované závažné riziká (napr. absencia kontroly nad rizikom).
	Nesprávnosti odhalené audítorom, aj keď im mala preventívne zabrániť alebo ich odhaliť a napraviť interná kontrola.
	Existujúce interné kontroly: <ul style="list-style-type: none"> • neboli dostatočné na zníženie rizika (zlý návrh); a/alebo • nefungovali tak, ako mali fungovať (zlá implementácia). To môže byť dôsledkom nedostatočného vzdelávania, nedostatočnej spôsobilosti zamestnancov alebo nedostatočných zdrojov na výkon požadovaných úloh.

13.2 Podvod

Ak sa získal dôkaz o tom, že podvod existuje, mala by byť o tejto skutočnosti upovedomená príslušná úroveň manažmentu hneď, ako je to možné. Malo by to tak byť aj v prípade, že táto záležitosť sa javí ako bezvýznamná.

Čo je primeraná úroveň manažmentu, je vecou odborného úsudku, ale mala by byť minimálne o jeden hierarchický stupeň vyššie, ako je úroveň osoby podozrivej z účasti na podvode. Ďalej je to ovplyvnené pravdepodobnosťou možnej účasti na podozrivom podvode a tiež jeho charakterom a rozsahom. Tam, kde sú do podvodu zapletení aj vyšší manažéri, musia byť o podvode oboznámené osoby poverené spravovaním. Možno tak spraviť ústne alebo písomne.

NA ZVÁŽENIE**Podvod s účasťou vlastníka v postavení manažéra alebo osôb poverených spravovaním**

Ak sa podvod odohráva na najvyššej úrovni organizácie, neexistuje v účtovnej jednotke nikto, komu by sa dala táto skutočnosť ohlásiť. Za takýchto okolností môže audítor potrebovať právnu radu, aby stanovil, ako má za týchto okolností ďalej postupovať. Cieľom získania právnej rady je, aby sa stanovili (prípadné) kroky potrebné na zváženie toho, aké sú aspekty verejných záujmov v prípade daného identifikovaného podvodu.

Vo väčšine krajín má audítor povinnosť zachovávať mlčanlivosť vo vzťahu k informáciám o klientovi. To môže brániť informovaniu externých strán. Právna zodpovednosť audítora sa však v jednotlivých krajinách líši, a tak v niektorých prípadoch môže byť povinnosť mlčanlivosti prelomená nariadeniami, zákonmi alebo rozhodnutím súdnych inštitúcií. V niektorých krajinách má audítor finančnej inštitúcie zákonnú povinnosť ohlásiť výskyt podvodu orgánom dohľadu. Rovnako má audítor v niektorých krajinách povinnosť ohlásiť nesprávnosti príslušným orgánom v tých prípadoch, v ktorých manažment a osoby poverené spravovaním nevykonajú nápravné opatrenie.

13.3 Posúdenie závažnosti nedostatku

Významný nedostatok je definovaný ako nedostatok alebo kombinácia nedostatkov internej kontroly, ktorý je podľa profesionálneho úsudku audítora dostatočne významný na to, aby si zaslúžil pozornosť osôb poverených spravovaním.

Pri posudzovaní internej kontroly (pozri zväzok 2, kapitolu 12) sa odporúča, aby boli rizikové faktory, v prípade ktorých sa predpokladá, že ich výsledkom bude významná nesprávnosť v účtovných výkazoch, vyňaté (nezahrnuté) z audítorského vnímania internej kontroly. Ak sa postupuje podľa tohto usmernenia, väčšina z nedostatkov kontroly identifikovaných audítorom bude teda pravdepodobne významná.

Kritériá na stanovenie toho, či je nedostatok významný alebo nie, sú podobné kritériám uplatňovaným pri iných rizikách (pozri zväzok 2, kapitolu 9). Na posúdenie pravdepodobnosti, či dôjde k nesprávnosti a rozsahu tejto nesprávnosti, sa uplatňuje profesionálny úsudok. Ak už k nesprávnosti došlo, bude hodnotenie vychádzať z rozsahu tejto nesprávnosti.

V priebehu auditu sa môžu identifikovať menej závažné alebo dokonca nevýznamné nedostatky kontroly. Tie môže byť odhalené počas interview s manažmentom a so zamestnancami pri overovaní toho, ako fungujú interné kontroly, pri vykonávaní dodatočných audítorských postupov a na základe ďalších získaných informácií. Je vecou profesionálneho úsudku určiť, či sú tieto skutočnosti dostatočne významné na to, aby boli ohlásené manažmentu a osobám povereným spravovaním.

Niektoré zo skutočností, ktoré by audítor bral do úvahy pri posudzovaní závažnosti nedostatku, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 13.3-1

Identifikácia závažného nedostatku	
Kritériá na hodnotenie nedostatku	Pravdepodobnosť, že nedostatky povedú v budúcnosti k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch.
	Náchylnosť majetku alebo záväzku na stratu alebo podvod.
	Stanovenie odhadovaných súm, napr. odhadov pri účtovaní o reálnej hodnote, je subjektívne alebo zložité.
	Sumy vo finančných výkazoch, ktoré sú ohrozené danými nedostatkami.
	Rozsah aktivity, ktorá sa týka alebo by sa mohla týkať zostatkov účtov alebo kategórií transakcií, ktoré sú ohrozené daným nedostatkom alebo nedostatkami.
	Význam kontrol v procese finančného vykazovania.
	Dôvod a frekvencia odchýlok zistených ako výsledok nedostatku v kontrolách.
	Interakcia medzi daným nedostatkom a inými nedostatkami v internej kontrole.

13.4 Menšie účtovné jednotky

Pri posudzovaní nedostatku kontrol v menších účtovných jednotkách by mal audítor venovať pozornosť nasledujúcim faktorom.

Schéma 13.4-1

Zvážte	
Kontroly v malých účtovných jednotkách	Kontroly môžu pôsobiť s menšou mierou formálnosti a s menším rozsahom dôkazov o ich fungovaní než v prípade väčších účtovných jednotiek.
	Určité typy kontrolných aktivít nemusia byť vôbec potrebné. Riziká sa môžu znížiť kontrolou vykonávanou vyšším manažmentom (napr. kontroly na úrovni účtovnej jednotky, tak ako pri kontrole prostredia, ktoré môžu zabrániť špecifickej chybe alebo, naopak, prispieť k jej odhaleniu, aby už nenastala).
	V týchto prípadoch môže typicky menší počet zamestnancov ohroziť realizáciu pravidla o rozdelení právomoci a zodpovednosti. Tomu sa dá predísť efektívnejším dohľadom zo strany vlastníka vystupujúceho v postavení manažéra (napr. kontroly na úrovni účtovnej jednotky, tak ako pri kontrole prostredia) vo väčšej miere než v prípade väčšej účtovnej jednotky.
	Manažment má väčšie možnosti, aby kontroly obchádzal.

Okrem toho sú informácie o nedostatkoch poskytované osobám povereným spravovaním menej štruktúrované než v prípade väčších účtovných jednotiek.

13.5 Dokumentácia nedostatkov kontroly

Neexistujú osobitné ustanovenia štandardov ISA, ktoré by určovali, ako sa majú zdokumentovať nedostatky v kontrole. Rozsah dokumentácie si vyžaduje uplatnenie odborného úsudku. Ak je auditorský tím menej skúsený, môže byť potrebné, aby boli dokumentácia a usmernenia detailnejšie než v prípade tímu pozostávajúceho z vysoko skúsených jednotlivcov.

V ďalšom texte uvádzame jeden z možných prístupov k dokumentácii nedostatkov. Takáto dokumentácia sa používa na:

- prediskutovanie nedostatkov s manažmentom;
- posúdenie závažnosti nedostatkov;
- zváženie potreby ďalších audítorských postupov v reakcii na neznížené riziko; a
- prípravu požadovaných informácií pre manažment a osoby poverené spravovaním.

Príklad takejto dokumentácie je uvedený ďalej (bez odkazu na podpornú a inú pracovnú dokumentáciu).

Schéma 13.5-1

Ktorý rizikový faktor alebo tvrdenie bude ovplyvnené?	Opíšte identifikovaný nedostatok.	Aký je potenciálny vplyv na finančné výkazy?	Významný nedostatok? (Áno/Nie)	Audítorská reakcia
Manažment nezohľadnil alebo nezážil riziká výskytu podvodu.	Členovia manažmentu si navzájom dôverujú a nie sú ochotní zavádzať nákladné politiky a pod., ktoré by boli zamerané na riziko podvodu.	Manažment môže obísť kontrolu a významne zmanipulovať finančné výkazy.	Áno	Pozri špecifické postupy vo vzťahu k denníkovým zápisom, spriazneným osobám a vykazovaniu výnosov.
Predaj/služby zaúčtované v nesprávnom účtovnom období.	Neexistujú kontroly, ktoré by zabránili tomu, aby k týmto skutočnostiam nedochádzalo, a našli v rámci testovania detailov väčší počet chýb pri zaradovaní do správneho obdobia.	Môže prísť k tomu, že výnosy budú vo finančných výkazoch významne skreslené.	Áno	Pozrite doplňujúce postupy, ktoré sa vzťahujú na zaradovanie do správneho obdobia.
Nedostatočný dohľad a dokumentácia v prípade stanovenia odhadov.	Klient neposkytuje takmer žiadne požadované doklady, ktoré by umožnili overiť odhady.	S ohľadom na rozsah odhadov, chyba môže viesť k významnej chybe vo finančných výkazoch.	Áno	Získajte dôkazy, ktoré by podporovali uvádzané hodnoty, a nanovo vykonajte prepočty.

NA ZVÁŽENIE**Nedostatky zaznamenávajúte na jednom mieste**

Navrhňte jeden konkrétny audítorský formulár na zaznamenávanie užitočných údajov o nedostatkoch v kontrole tak, ako sú identifikované. Zabezpečí sa tým, že všetky zistené nedostatky budú zaznamenávané konzistentne a budú na jednom mieste. Ak by boli rozptýlené v spise, dajú sa ľahko prehliadnuť. To by mohlo mať za následok neúplnú audítorskú reakciu na príslušné riziká a neúplné informovanie manažmentu a osôb poverených spravovaním.

Opíšte dôsledky

Pri dokumentácii nedostatkov venujte čas opisaniu dôsledkov nedostatkov („čo zlé môže nastať“) a navrhovanej (prípadnej) audítorskej reakcii na riziká, ktoré neboli znížené.

Aký je odporúčaný postup?

Nevyžaduje sa, aby sa manažmentu poskytol odporúčaný postup na nápravu zistených nedostatkov. Pre manažment však môže byť takéto odporúčanie užitočné pri stanovení vhodného scenára nápravných opatrení. Ak je pravdepodobné, že manažmentu takéto odporúčania budú poskytnuté, zdokumentujte návrhy na zlepšenie v čase zaznamenania nedostatkov. Ak je tento krok ponechaný naneskôr, môže to viesť k potrebe venovať ďalší čas opätovnému oboznamovaniu sa s danými skutočnosťami.

13.6 Rozhovory s manažmentom

Pred poskytnutím písomnej informácie sa všeobecne považuje za najlepšie prediskutovať zistené skutočnosti so zodpovednou osobou alebo s manažmentom na primeranej úrovni a prípadne aj s osobami poverenými spravovaním najprv ústne (diskusia by napríklad vychádzala z predbežného návrhu správy). Zodpovednou osobou je tá, ktoré posudzuje dané nedostatky a vykonáva potrebné nápravné opatrenia. Tento krok pomáha audítorovi uistiť sa o tom, že zistené skutočnosti sú vecne správne a ich opis zodpovedá daným skutočnostiam. Môže to tiež umožniť, aby audítor získal predbežný obraz o tom, ako bude manažment reagovať na zistené nálezy.

Pri závažných nedostatkoch by zodpovedajúcou úrovňou manažmentu bola najvyššia úroveň v účtovnej jednotke, ako je vlastník pôsobiaci ako manažér, výkonný riaditeľ alebo finančný riaditeľ (alebo ekvivalent). Pri iných nedostatkoch môže byť príslušnou úrovňou manažment na nižších úrovniach, ktorý zodpovedá za dotknutú oblasť kontroly. Všimnite si, že ak sú všetky osoby poverené spravovaním zapojené aj do riadenia účtovnej jednotky, nemusí byť komunikácia s vrcholovým manažmentom dostatočne informatívna pre tých, ktorí sú zodpovední za spravovanie.

Ak sa nedostatok týka priamo manažmentu (napr. otázka čestnosti alebo spôsobilosti), mohlo by byť nevhodné komunikovať tieto otázky priamo s manažmentom. Rozhovory o týchto zisteniach by sa konali s osobami zodpovednými za spravovanie.

NA ZVÁŽENIE

Ak sa významný nedostatok týka správania alebo spôsobilosti vlastníka v postavení manažéra alebo osôb poverených spravovaním, neexistuje vyššia úroveň v účtovnej jednotke, ktorej by sa dali tieto zistenia ohlasovať. V týchto situáciách by mal audítor zvážiť schopnosť pokračovať v audite. V rámci toho môže audítor vyhľadať právnu pomoc.

Rozhovory s manažmentom sú príležitosťou na prediskutovanie zistení a získanie reakcie manažmentu pred tým, než budú výsledky definitívne písomne oznámené, ako je uvedené ďalej.

Schéma 13.6-1

	Prínosy
Rozhovory s manažmentom	Včasnú upovedomenie manažmentu o existencii nedostatkov.
	Príležitosť na získanie relevantných informácií na ďalšie úvahy, napríklad: <ul style="list-style-type: none"> • potvrdenie, že opis nedostatku a súvisiace skutočnosti (napr. rozsahu skutočnej vzniknutej nesprávnosti) sú správne; • existencia iných možných kompenzačných kontrol; • reakcia manažmentu a jeho pochopenie skutočnej alebo predpokladanej príčiny nedostatkov; a • existencia výnimiek vyplývajúcich z nedostatkov, ktoré manažment zaznamenal.
	Získa sa predbežná reakcia manažmentu na uvedené zistenia.

13.7 Písomná komunikácia

Významné nedostatky musia byť zaznamenané písomne. Tým sa vyjadruje význam týchto otázok a môže sa pomôcť manažmentu a osobám povereným spravovaním pri plnení rôznych úloh, za ktoré sú zodpovední.

Požiadavka na ohlásenie závažných nedostatkov písomne platí pre všetky účtovné jednotky bez ohľadu na ich veľkosť vrátane podnikov riadených ich majiteľom a veľmi malých účtovných jednotiek. Písomné informovanie o týchto skutočnostiach zabezpečuje, že osoby poverené spravovaním boli o problémoch skutočne informované.

Po tom, ako audítor dospel k záveru, že existujú významné nedostatky, mal by čo najrýchlejšie prediskutovať tieto otázky s manažmentom a následne písomne informovať osoby poverené spravovaním. Aj keď sa to nevyžaduje, list s informáciami môže obsahovať aj niektoré navrhované odporúčania na nápravu. Uplatnením týchto krokov môže manažment prijať včas nápravné opatrenia.

13.8 Reakcia manažmentu na informácie

Manažment a osoby poverené spravovaním sú zodpovedné za to, aby primeraným spôsobom reagovali na informácie od audítora o významných nedostatkoch v internej kontrole a na prípadné odporúčania týkajúce sa nápravných opatrení. Reakcia môže mať podobu:

- začatia realizácie nápravných opatrení na odstránenie nedostatkov zistených audítorom;
- rozhodnutia, že nebude konať vôbec. Manažment už môže byť informovaný o závažných nedostatkoch a rozhodol sa ich nenapraviť z dôvodu nákladov alebo iných okolností, alebo
- žiadnej reakcie. Môže to svedčiť o zlom postoji k internej kontrole, ktorý má vplyv na posúdenie rizika na úrovni finančných výkazov. V niektorých situáciách môže takáto nečinnosť predstavovať sama osebe významný nedostatok.

Bez ohľadu na to, aké opatrenie manažment prijme, audítor je povinný oznámiť všetky závažné nedostatky písomne. K týmto informáciám patria aj informácie o závažných nedostatkoch vykázaných už aj v predchádzajúcich obdobiach.

Úlohou audítora nie je určiť to, či náklady na zmiernenie nedostatku prevážia prínos, ktorý možno získať. Je však vhodné zvažovať primeranosť vo vzťahu k veľkosti účtovnej jednotky a v konkrétnych podmienkach uplatniť zdravý rozum.

Ak predtým oznámený významný nedostatok aj naďalej pretrváva, môže sa v rámci komunikácie v súčasnosti buď opätovne uviesť, alebo sa iba uvedie odvolávka na predchádzajúcu komunikáciu.

Ak je nedostatok nevýznamný, nie je potrebné uvádzať ho písomne, prípadne o ňom opätovne informovať aj v súčasnosti. Môže však byť vhodné, aby audítor opätovne informoval o iných nedostatkoch, ak došlo k zmene manažmentu, alebo ak sa audítor dozvedel novú informáciu.

Obsah komunikácie

Komunikácia o závažných nedostatkoch by mala zvyčajne obsahovať:

- opis charakteru všetkých významných nedostatkov a ich možné dôsledky. Tieto účinky netreba kvantifikovať;
- všetky návrhy na nápravu nedostatkov;
- skutočné alebo navrhované reakcie zo strany manažmentu; a
- vyhlásenie o tom, či audítor vykonal alebo nevykonal všetky kroky potrebné na preverenie toho, či boli reakcie manažmentu aj implementované.

Ak je to vhodné, môžu byť závažné nedostatky na účely nahlasovania zoskupené.

Na zaradenie informácií do širšieho kontextu by mal list obsahovať aj:

- údaje o tom, že ak by audítor vykonal rozsiahlejšie postupy pre internú kontrolu, mohol by prípadne identifikovať viac nedostatkov, ktoré by sa mali nahlásiť, alebo dospieť k záveru, že niektoré z ohlásených nedostatkov nemusia byť vôbec nahlásené; a
- údaj, že takáto komunikácia bola poskytnutá osobám povereným spravovaním a že to nemusí byť vhodné na iné účely.

Miestne požiadavky týkajúce sa predkladania správ

Právne predpisy v niektorých jurisdikciách môžu požadovať, aby audítor navyše informoval o jednom alebo o viacerých špecifických nedostatkoch v internej kontrole, ktoré boli zistené počas auditu. V takom prípade:

- požiadavky ISA 265 zostávajú v platnosti, aj keď zákon alebo nariadenie môže vyžadovať, aby audítor použil konkrétne pojmy alebo definície; a
- na účely komunikácie v súlade s príslušnými právnymi alebo regulačnými požiadavkami používa audítor uvedené pojmy a definície.

13.9 Načasovanie písomnej komunikácie

Audítor je povinný včas písomne oznámiť osobám povereným spravovaním závažné nedostatky v internej kontrole, ktoré zistil počas auditu. Pritom berie do úvahy okrem iných aj nasledujúce faktory:

- Spôsobiloby neprimerané oneskorenie pri podávaní informácií to, že tieto stratia svoj význam?
- Boli by informácie dôležitým faktorom v úsilí osôb poverených spravovaním plniť si svoje povinnosti týkajúce sa dohľadu?

Pokiaľ miestne podmienky neurčujú konkrétny dátum, písomné oznámenie môže byť vydané najneskôr pred dátumom správy audítora, alebo krátko po ňom. Tým, že písomná komunikácia tvorí súčasť audítorského spisu, sa audítorovi poskytne čas na jeho včasné dokončenie.

NA ZVÁŽENIE

Ak je to možné, oznámte nedostatky v internej kontrole ešte pred začatím audítorských prác zameraných na koniec obdobia. Včasné oznámenia umožňujú manažmentu prijať nápravné opatrenia, ktoré môžu zase pomôcť audítorovi pri znižovaní posúdeného rizika významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdenia. Napríklad odporúčanie nahradiť alebo presunúť neschopného účtovníka by mohlo výrazne znížiť rozsah prác potrebných pri posudzovaní zostavovania finančných výkazov na konci obdobia.

13.10 Prípadové štúdie – Informovanie o nedostatkoch v internej kontrole

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozrite zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Nedostatky v internej kontrole sú identifikované počas všetkých fáz auditu (posúdenie rizík, reakcia na riziko a vykazovanie) a audítor ich musí zoskupiť tak, aby ich mohol predložiť manažmentu. Závažné nedostatky v internej kontrole (v jej návrhu, ako aj pri jej výkone v prevádzke) by sa nahlásili manažmentu pomocou listu, ktorý môže mať napríklad jednu z nasledujúcich podôb.

Prípadová štúdia A — Dephta Furniture, Inc.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. marca 20X3

Suraj Dephta
Dephta Furniture, Inc.
[Adresa]

Vec: Audit finančných výkazov za rok 20X2

Vážený pán Suraj.

Cieľom nášho auditu bolo primerane sa uistiť o tom, že vo finančných výkazoch sa nevyskytujú významné nesprávnosti. Audit nebol navrhovaný na účely identifikácie skutočností, o ktorých by bolo potrebné informovať. Primerane k tomu náš audit zvyčajne ani neidentifikuje všetky skutočnosti, ktoré by Vás mohli zaujímať, a je teda nesprávne vyvodiť záver, že také skutočnosti neexistujú.

Počas auditu spoločnosti Dephta Furniture, Inc., za obdobie končiace sa 31. decembra 20X2 sme identifikovali nasledujúce nedostatky v internej kontrole, ktoré sú, podľa nášho názoru, závažné. Závažný nedostatok alebo kombinácia nedostatkov v internej kontrole je podľa nášho odborného úsudku dostatočne dôležitá na to, aby si zaslúžila pozornosť osôb poverených spravovaním.

Neschválené účtovné zápisy

Momentálne neexistujú žiadne kontroly v oblasti manuálnych účtovných zápisov vykonaných v priebehu obdobia. Bez rozdelenia zodpovednosti a bez preverovacích kontrol vykonaných účtovných zápisov sa môže stať, že chyby alebo nesprávnosti zostanú neodhalené. I keď náš audit nezistil významné chyby a nesprávnosti, takýto neobmedzený a nemonitorovaný prístup pre všetkých zamestnancov spoločnosti, ktorý existuje v súčasnosti, predstavuje riziko ohrozujúce správnosť finančných výkazov.

Odporúčame, aby došlo k rozdeleniu právomocí na základe stanovených úloh a zodpovednosti. Ďalej by mal byť zriadený formálny proces preverovania. Všetky významné zápisy by mali byť schválené ešte pred zadaním a druhotné preverenie by mal realizovať manažment každý mesiac.

Nedostatočné kontroly v oblasti zásob

V súčasnosti existuje veľmi obmedzený rozsah kontrol v oblasti zásob. Bez riadnych kontrol môžu byť zásoby neúplné, nesprávne ocenené alebo odcudzené.

Odporúčame, aby spoločnosť Dephta zaviedla formálne kontroly označovania a inventarizácie zásob. Záznamy o zásobách by mali byť každý mesiac porovnávané so skutočným stavom produktov na sklade. Mala by sa tiež vykonávať vizuálna každomesačná previerka zastaraného a poškodeného tovaru, aby sa zabezpečilo, že boli vytvorené požadované opravné položky.

Toto oznámenie je pripravené výlučne na informovanie manažmentu, a nie na žiadne iné účely. Nepreberáme zodpovednosť voči tretím stranám, ktoré by tieto informácie použili.

S pozdravom

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. marca 20X3

Rajesh Kumar

Kumar & Co.

[Adresa]

Vec: Audit finančných výkazov za rok 20X2

Vážený pán Rajesh.

Cieľom nášho auditu bolo primerane sa uistiť o tom, že vo finančných výkazoch sa nevyskytujú významné nesprávnosti. Audit nebol navrhovaný na účely identifikácie skutočností, o ktorých by bolo potrebné informovať. Primerane k tomu náš audit zvyčajne ani neidentifikuje všetky skutočnosti, ktoré by Vás mohli zaujímať, a je teda nesprávne vyvodiť záver, že také skutočnosti neexistujú.

Počas auditu spoločnosti Kumar & Co. za obdobie končiace sa 31. decembra 20X2 sme identifikovali nasledujúce nedostatky v internej kontrole, ktoré sú, podľa nášho názoru, závažné. Závažný nedostatok alebo kombinácia nedostatkov v internej kontrole je podľa nášho odborného úsudku dostatočne dôležitá na to, aby si zaslúžila pozornosť osôb poverených spravovaním.

Nedostatočné rozdelenie právomocí

V súčasnosti existuje v spoločnosti Kumar & Co. nedostatočné rozdelenie právomocí. Účtovník na čiastočný úväzok má úplný prístup k celej účtovnej evidencii v spoločnosti Kumar a kontrolu nad ňou. Bez rozdelenia právomocí medzi viacerých zamestnancov existuje riziko, že účtovník sa môže dopustiť úmyselných alebo neúmyselných chýb, ktoré zostanú neodhalené.

Odporúčame, aby spoločnosť Kumar & Co. zvažila prijatie ďalšieho zamestnanca na čiastočný úväzok, ktorý by si rozdelil funkcie s účtovníkom. Vzhľadom na malú veľkosť organizácie a obmedzené náklady, ak to nebude uskutočniteľné, odporúčame, aby sa Raj Kumar vo väčšej miere angažoval v oblasti účtovníctva podniku, čím by sa dosiahol primeraný dohľad nad prácou účtovníka.

Toto oznámenie je pripravené výlučne na informovanie manažmentu, a nie na iné účely. Nepreberáme zodpovednosť voči tretím stranám, ktoré by túto informáciu použili.

S pozdravom

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14 Záver fázy posúdenia rizík

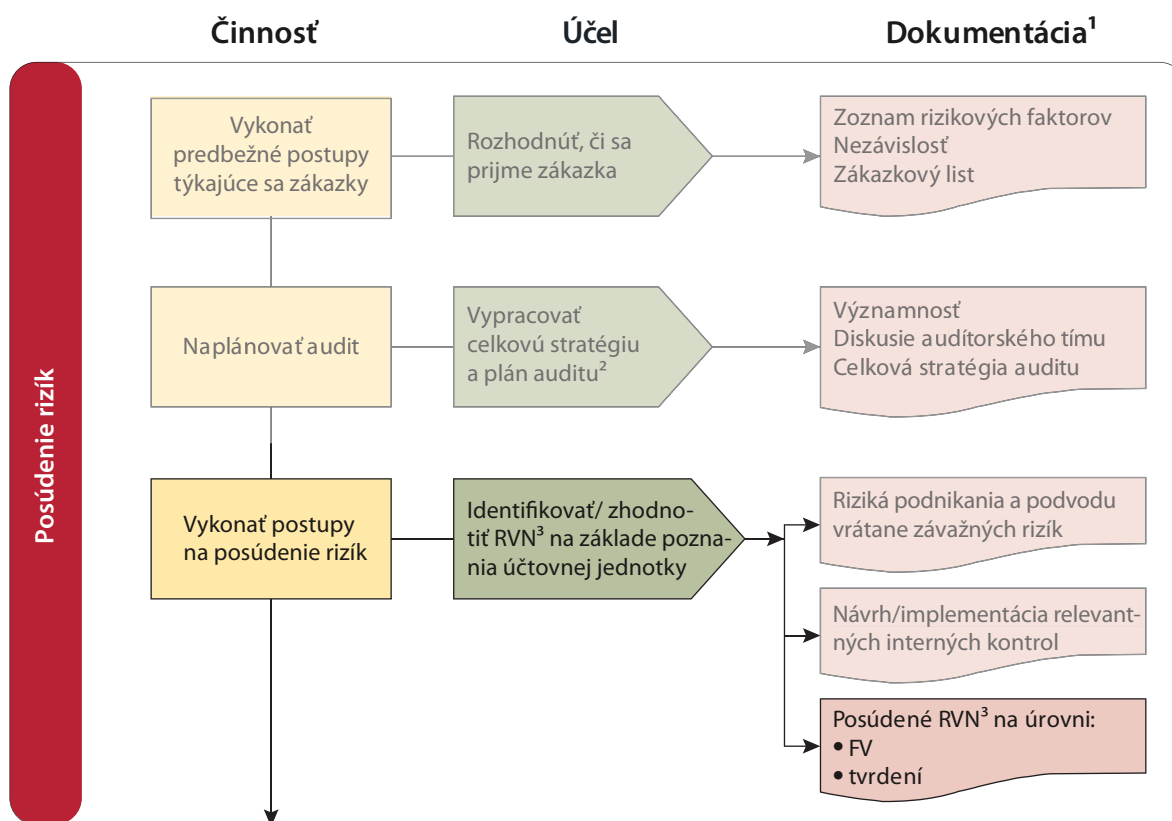
Obsah kapitoly

Zhrnutie fázy auditu týkajúcej sa posúdenia rizík prostredníctvom dokumentácie posúdených rizík na úrovni finančných výkazov a tvrdení.

Relevantné štandardy ISA

315

Schéma 14.0-1



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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
315.25	Audítor identifikuje a posúdi riziká významných nesprávností: <ul style="list-style-type: none"> (a) na úrovni finančných výkazov (pozri odseky A105 – A108); a (b) na úrovni tvrdení pre skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnenia (pozri odseky A109 – A113), aby získal základ pre navrhnutie a vykonanie ďalších audítorských postupov.
315.26	Na tento účel audítor: <ul style="list-style-type: none"> (a) identifikuje riziká počas celého procesu oboznamovania sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím vrátane relevantných kontrol týkajúcich sa rizík, pričom berie do úvahy skupiny transakcií, zostatky účtov a informácie zverejnené vo finančných výkazoch (pozri odseky A114 – A115), (b) posúdi identifikované riziká a vyhodnotí, či sa v prevládajúcej miere týkajú finančných výkazov ako celku a či môžu prípadne ovplyvniť mnohé tvrdenia, (c) spája identifikované riziká s možnými pochybeniami na úrovni tvrdení, pričom vezme do úvahy relevantné kontroly, ktoré má audítor v úmysle testovať (pozri odseky A116 – A118), (d) zväží pravdepodobnosť nesprávnosti vrátane možnosti viacnásobných nesprávností a možnosti, že by potenciálna nesprávnosť bola taká veľká, že by viedla k významnej nesprávnosti.
315.32	Audítor zdokumentuje v audítorskej dokumentácii: <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 so 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).

14.1 Prehľad

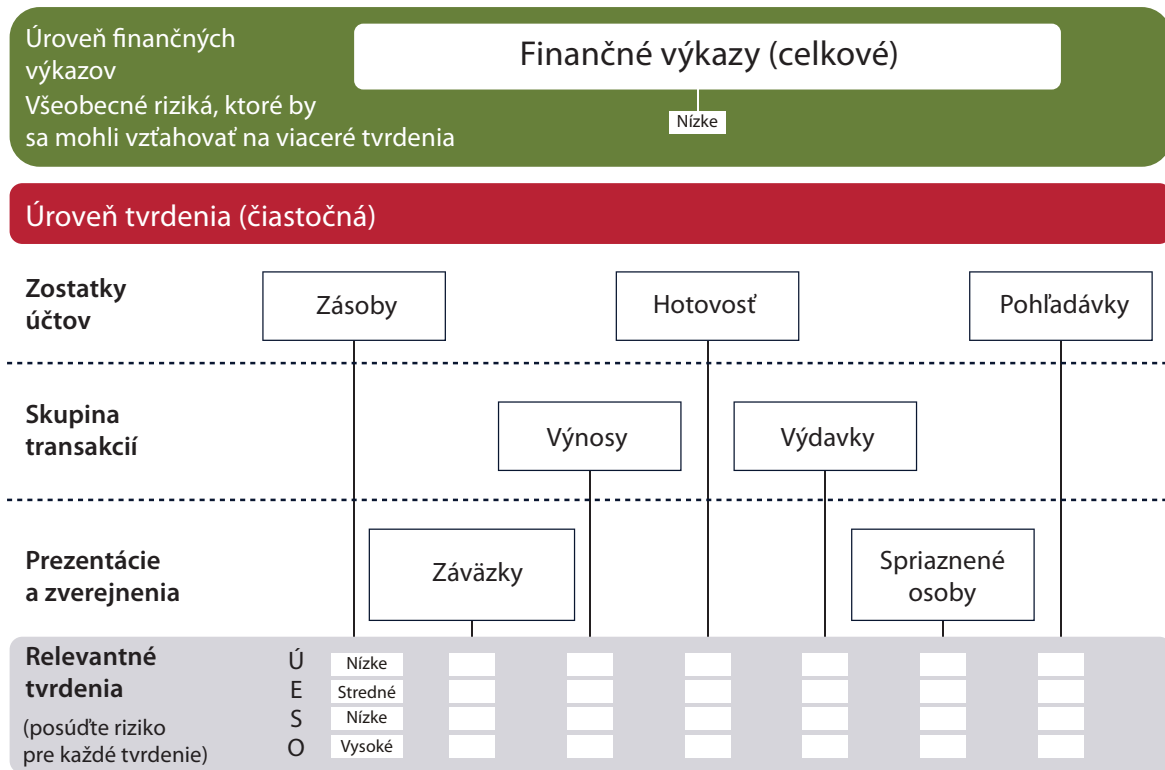
Záverečným krokom auditu vo fáze posúdenia rizík je preskúmať výsledky vykonaných postupov na posúdenie rizík a potom posúdiť (alebo, ak už boli posúdené, tak zhrnúť) riziká významnej nesprávnosti na:

- úrovni finančných výkazov; a
- úrovni tvrdení pre kategórie transakcií, zostatky účtov alebo zverejnené informácie.

Výsledný zoznam posúdených rizík bude tvoriť základ pre ďalšiu fázu auditu, ktorá má určiť, ako vhodne reagovať na posúdené rizika voľbou ďalších audítorských postupov.

Tieto dve úrovne posúdenia rizík sú znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 14.1-1



14.2 Auditorské dôkazy získané k aktuálnemu dátumu

Dôkazy získané k dnešnému dňu z výkonu postupov na posúdenie rizík sa skladajú z identifikácie a posúdenia prirodzených rizík a z návrhu a implementácie interných kontrol, ktoré tieto riziká riešia. To, čo zostane, je riziko významnej nesprávnosti. Ide jednoducho o riziko zostávajúce po úprave o vplyv interných kontrol, ktoré boli zavedené na zníženie prirodzených rizík. Tento fakt je ilustrovaný v nasledujúcej schéme.

Schéma 14.2-1



Poznámka: Rozmery grafických pásov v tabuľke v tejto schéme slúžia výlučne na ilustratívne účely a v jednotlivých účtovných jednotkách by sa líšili.

Zdroje audítorskej dokumentácie, ktoré môžu byť relevantné pri zhrnutí a posúdení rizík na dvoch úrovniach, sú uvedené ďalej.

Schéma 14.2-2

Audítorské dôkazy	Zväzok a kapitoly
Celková stratégia auditu	Z2 – 5
Významnosť a identifikácia významných oblastí finančných výkazov a zverejnení	Z2 – 6
Diskusie audítorského tímu	Z2 – 7
Výsledky výkonu postupov na posúdenie rizík	Z1 – 3 a Z2 – 3 až 14
Identifikácia a posúdenie prirodzeného rizika	Z2 – 8 a 9
Závažné riziká	Z2 – 10
Oboznámenie sa a hodnotenie internej kontroly	Z2 – 11 a 12
Identifikované závažné nedostatky	Z2 – 13

14.3 Zhrnutie rôznych posúdení rizík

Účelom posúdenia rizík je poskytnúť základ a referenčné východisko pre to, čo je potrebné na zodpovedajúcu reakciu využívajúcu dobre zvolené a účinné ďalšie audítorské postupy.

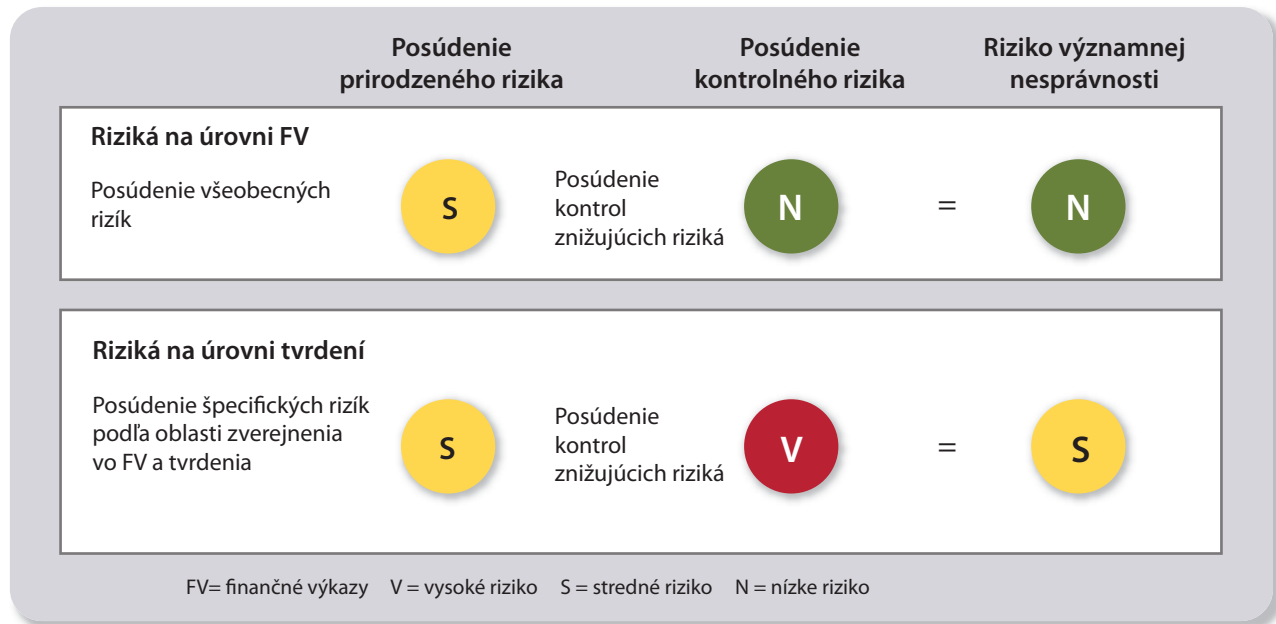
Ak už boli riziká identifikované a k dnešnému dňu aj zdokumentované a konzistentne vyhodnotené, bude pomerne jednoduché ich analyzovať a zhrnúť.

Zhrnutie posúdených rizík spája identifikované faktory prirodzených rizík a hodnotenie každej z interných kontrol zameraných na zníženie týchto rizík. Táto skutočnosť je znázornená v schéme 14.3-1.

Poznámka: Existuje mierna úroveň rizika na úrovni finančných výkazov, ktorá je zmiernená dobrou kontrolou na úrovni účtovnej jednotky, prípadne aj ďalšími kontrolami. Výsledkom je nízke posúdené riziko na úrovni finančných výkazov.

Zhrnutie posúdenia rizík na úrovni tvrdení je kombináciou posúdenia prirodzených a kontrolných rizík, ktoré sa aplikuje na jednotlivé zostatky účtov, transakcie a informácie zverejnené vo finančných výkazoch. V prípade uvedenom ďalej sú prirodzené riziká stredné a neexistujú žiadne relevantné interné kontroly. Preto je kontrolné riziko vysoké. Pre toto konkrétne tvrdenie je teda výsledkom stredné zvyškové riziko.

Schéma 14.3-1



Poznámky:

- Pred vyvodením záveru, že neexistujú žiadne osobitné riziká pre oblasť finančných výkazov alebo zverejnení, zvažte existenciu relevantných dôležitých faktorov, ako sú história známych chýb, náchylnosť majetku/závazkov na podvod, potenciál na obchádzanie kontrol a skúsenosti z predchádzajúceho obdobia.
- Ak sa audítor chce spoliehať na kontrolné riziko, ktoré bolo zhodnotenú ako nízke (napr. znížením rozsahu substantívnych postupov), musia sa vykonať testy prevádzkovej efektívnosti kontroly, ktoré by bolo možné použiť na podporu takéhoto hodnotenia.
- V niektorých prípadoch môže mať účtovná jednotka určité interné kontroly, ale audítor ich nepovažuje za relevantné pre audit, a preto sa jeho posúdenie vôbec nevykonalo. V týchto prípadoch by kontrolné riziko bolo zhodnotenú ako vysoké.
- Špecifické (transakčné) kontroly vo všeobecnosti fungujú (čo má za následok zhodnotenie rizika ako nízkeho) alebo nefungujú (čo má za následok zhodnotenie rizika ako vysokého). To by znamenalo, že neexistuje žiadne posúdenie kontrolného rizika na strednej úrovni. Niektorí audítori však hodnotia kontrolné riziko ako stredné, a to v prípade, že sa na efektívnosť internej kontroly nedá úplne spoľahnúť, ale predpokladá sa, že väčšinu času bude fungovať. Často ide o prípad menších účtovných jednotiek.
- Stanovenie zvyškového rizika vyplývajúce z kombinácie prirodzeného a kontrolného rizika je vecou odborného úsudku. V nasledujúcej schéme sú uvedené rôzne kombinácie rizík, schéma však nemá nahradiť odborný úsudok vychádzajúci z konkrétnych okolností.

Schéma 14.3-2

Prirodzené riziko	Kontrolné riziko	Riziko významnej nesprávnosti
V	V	V
V	S	S
V	N	S alebo N
S	V	S
S	S	S
S	N	N
N	V	S/N
N	S	N
N	N	N

Vysvetlivky: V = vysoké S = stredné N = nízke

NA ZVÁŽENIE

Zdokumentujte logické zdôvodnenia pri posúdení rizík

Pri zhrnutí posúdených rizík v každom prípade uveďte stručný opis dôvodov na každé posúdenie alebo krížový odkaz na miesto, kde ich možno nájsť. To je často dôležitejšie ako samotné posúdenie, pretože to pomáha zvoliť si namieru prispôsobenú a nákladovo efektívnu reakciu.

Posúdenie prirodzených rizík

Pamätajte si, že posúdenie prirodzeného rizika je vždy ukončené predtým, než sa začne uvažovať o kontrolách, ktoré môžu riziko zmierniť. Za predpokladu, že väčšina oblastí finančných výkazov, ktoré sa majú auditovať, prekročí limit celkovej významnosti, je (vo väčšine prípadov) pravdepodobné, že prirodzené riziko nesprávnosti (pred zohľadnením internej kontroly) bude pre väčšinu tvrdení vysoké.

Nízke riziko pre všetky tvrdenia

Ak bolo riziko pre oblasť finančných výkazov posúdené ako nízke pre všetky tvrdenia, netreba zopakovať to isté zdôvodnenie pre každé jedno tvrdenie. Dôvod, prečo sú všetky hodnotenia nízke, by však zdokumentovaný mal byť.

14.4 Revízia posúdenia rizík

Posúdenie rizika nekončí v jednom okamihu. V priebehu auditu sa môžu získať nové informácie a realizáciou auditorských postupov sa môžu identifikovať ďalšie riziká, alebo sa zistí, že interná kontrola nefunguje tak, ako by mala. V takýchto prípadoch je potrebné zrevidovať pôvodné posúdenie rizík a mal by sa zvážiť vplyv na charakter a rozsah ďalších auditorských postupov.

14.5 Dokumentácia

Zhrnutie posúdených rizík možno zdokumentovať niekoľkými spôsobmi. Ďalej sú uvedené tri z možných prístupov:

- **Samostatný dokument**

Samostatný dokument, ktorý sumarizuje hodnotenie prirodzeného a kontrolného rizika, a hlavné dôvody posúdenia kombinovaných rizík. Tento dokument by sa tiež dal (vo všeobecnosti) používať na opis reakcie na riziko.

- **Uvedenie v rámci celkovej stratégie auditu a plánu auditu**

Prvá časť každej sekcie plánu auditu (napr. sekcie venovanej pohľadávkam, záväzkom a pod.) by mohla uvádzať posúdenie rizík a vplyv na plánované audítorské postupy.

- **Zaradenie posúdení rizík ako súčasti audítorskej dokumentácie ďalších postupov**

V tomto prípade by mohli byť posúdenie rizík, plány auditu a výsledky vykonanej práce dokumentované spolu v jednej súhrnnej pracovnej dokumentácii pre každú z oblastí finančných výkazov.

Forma a rozsah dokumentácie podporujúcej posúdenie rizík závisí od:

- charakteru, veľkosti, zložitosti účtovnej jednotky a jej internej kontroly;
- dostupnosti informácií z účtovnej jednotky; a
- metodológie a technológie auditu použitých v priebehu auditu.

Medzi ostatné faktory, ktoré sa majú zväžiť pri voľbe dokumentácie, patria:

- ľahká zrozumiteľnosť;
- krížové odvolávky na návrh a implementáciu vhodnej audítorskej reakcie;
- možnosť aktualizácie v nasledujúcich obdobiach; a
- jednoduchosť previerky. Osoba vykonávajúca previerku by mala byť schopná určiť, či boli identifikované hlavné riziká a či bola následná audítorská reakcia primeraná.

Dobre zdokumentované zhrnutie posúdených rizík je tiež užitočné pri plánovacích stretnutiach tímu v nasledujúcich obdobiach, kde sa môže diskutovať o charaktere rizík a audítorskej reakcii.

Prístup, pri ktorom sa používa samostatný dokument, ktorý je však úzko prepojený s plánom auditu, je uvedený v nasledujúcej schéme. Všimnite si, že táto ilustrácia používa štyri „kombinované“ tvrdenia (použitie na účely tejto príručky), ako sú definované v zväzku 1, kapitole 6.

Schéma 14.5-1

Posudzovaná úroveň rizík

		Tvrdenia	PR	RIK	RVN	Zdokumentujte kľúčové riziká a iné faktory, ktoré prispievajú k posudzovaniu rizík
						<i>Odvetvie je všeobecne v úpadku v dôsledku vzniku nových technológií. Tržby sú však stále vysoké a spoločnosť investuje do výskumu a vývoja.</i>
Úroveň finančných výkazov		VR	S	N	N	<i>Postoj manažmentu k internej kontrole je dobrý. Kľúčové pozície sú obsadzované kompetentnými ľuďmi.</i>
						<i>Obchádzanie kontroly zo strany manažmentu je možné, ale boli zavedené nové politiky, ktoré by mali zabrániť najbežnejším praktikám.</i>
						<i>Správna rada je zložená z rodinných príslušníkov.</i>
Úroveň tvrdení						
OFV alebo zverejnenia vo finančných výkazoch						
1	Tržby	Ú	V	N	S	<i>Majitelia chcú ušetriť na daniach. Vykazovanie príjmov nebolo konzistentné.</i>
		E	S	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly. Testy internej kontroly pre toto tvrdenie sú jednou z možností.</i>
		S	S	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly a nie je známe, že by v minulosti došlo k chybám.</i>
		O	N/A	N	N/A	
2	Pohľadávky	Ú	N	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly a nie je známe, že by v minulosti došlo k chybám.</i>
		E	V	S	S	<i>Odmeny predajcov sa odvíjajú od zaznamenaných tržieb.</i>
		S	N	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly a nie je známe, že by v minulosti došlo k chybám.</i>
		O	V	S	S	<i>Inkaso pohľadávok by mohlo byť v upadajúcom priemysle problémom.</i>
3	Zásoby	Ú	N	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly a nie je známe, že by v minulosti došlo k chybám.</i>
		E	V	V	V	<i>Odcudzenie zásob a slabá fyzická interná kontrola v sklade.</i>
		S	N	N	N	<i>Boli identifikované relevantné interné kontroly a nie je známe, že by v minulosti došlo k chybám.</i>
		O	V	V	V	<i>V dôsledku nových technológií dochádza k zastarávaniu niektorých súčiastok, dokonca celých výrobkov.</i>

Vysvetlivky:	V = vysoké	N/A = neaplikovateľné	OFV = oblasť finančných výkazov	S = správnosť
	S = stredné	PR = prirodzené riziko	VR = všeobecné riziká	O = ocenenie
	N = nízke	RIK = riziko internej kontroly	Ú = úplnosť	E = existencia
	D = detekčná kontrola na odhalenie a opravu		RVN = riziko významnej nesprávnosti (kombinované riziko)	

Dokumentácia posúdených rizík môže obsahovať aj odkaz na:

- podrobnosti závažných rizík, ktoré si vyžadujú špeciálnu pozornosť; a
- riziká, pre ktoré substantívne postupy sami osebe neposkytujú dostatočné a vhodné auditorské dôkazy.

14.6 Prípadové štúdie – Zhrnutie fázy posúdenia rizík

Pre podrobnejšie informácie o prípadových štúdiách pozrite zväzok 2, kapitolu 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Posledným krokom v procese posúdenia rizík je posúdiť kombinované riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.

Posúdenie rizík možno zhrnúť napríklad pomocou ďalej uvedeného prístupu. Podporné informácie (kde bolo zdokumentované hodnotenie prirodzeného a kontrolného rizika) neboli uvádzané. V praxi sa používajú krížové odkazy na podporné údaje.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Posudzovaná úroveň rizík

		Tvrdenia	PR	RIK	RVN	Zdokumentujte kľúčové riziká a iné faktory, ktoré prispievajú k posudzovaniu rizík
						<i>Postoj manažmentu voči internej kontrole je dobrý. Kompetentní ľudia zastávajú kľúčové pozície.</i>
Úroveň finančných výkazov		VR	S	N	N	<i>Obchádzanie kontroly zo strany manažmentu je možné, ale nezistili sme žiadne prípady, kedy by sa tak stalo, a postoj manažmentu voči kontrole je dobrý.</i>
						<i>Mesačné zasadnutia k dosiahnutým výsledkom vedú v istom zmysle k zvýšeniu zodpovednosti voči manažmentu.</i>
Úroveň tvrdení						
	OFV alebo zverejnenia vo finančných výkazoch					
1	Tržby	Ú	V	N	S	<i>Postupy vykazovania výnosov sú nekonzistentné.</i>
		E	N	N	N	<i>Postupy vykazovania výnosov sú nekonzistentné. Existuje tlak nadhodnotiť tržby pre odmeny a tlak na trhu.</i>
		S	N	N	N	<i>Systém zameraný na tržby funguje dobre.</i>
		O	N/A	N	N/A	
2	Pohľadávky	Ú	N	N	N	<i>Neboli identifikované žiadne závažné riziká.</i>
		E	V	S	S	<i>Odmeny pre predajcov sú založené na zaznamenaných tržbách.</i>
		S	N	N	N	
		O	V	S	S	<i>Veľké množstvo pohľadávok z maloobchodného predaja by mohlo byť problémom, ak existuje obava o kvalitu výrobkov alebo obava z vrátenia tovaru. Okrem toho sa napriek upadajúcej ekonomike nevykonávajú pred poskytnutím úveru žiadne overovania.</i>

Vysvetlivky: V = vysoké N/A = neaplikovateľné OFV = oblasť finančných výkazov S = správnosť
 S = stredné PR = prirodzené riziko VR = všeobecné riziká O = ocenenie
 N = nízke RIK = riziko internej kontroly Ú = úplnosť E = existencia
 D = detekčná kontrola na odhalenie a opravu RVN = riziko významnej nesprávnosti (kombinované riziko)

V tomto momente by bolo vhodné pripraviť informácie pre manažment, v ktorých by sa uvádzali závažné slabé stránky identifikované v rámci internej kontroly.

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Zhrnutie fázy posúdenia rizík

Posúdená úroveň rizika

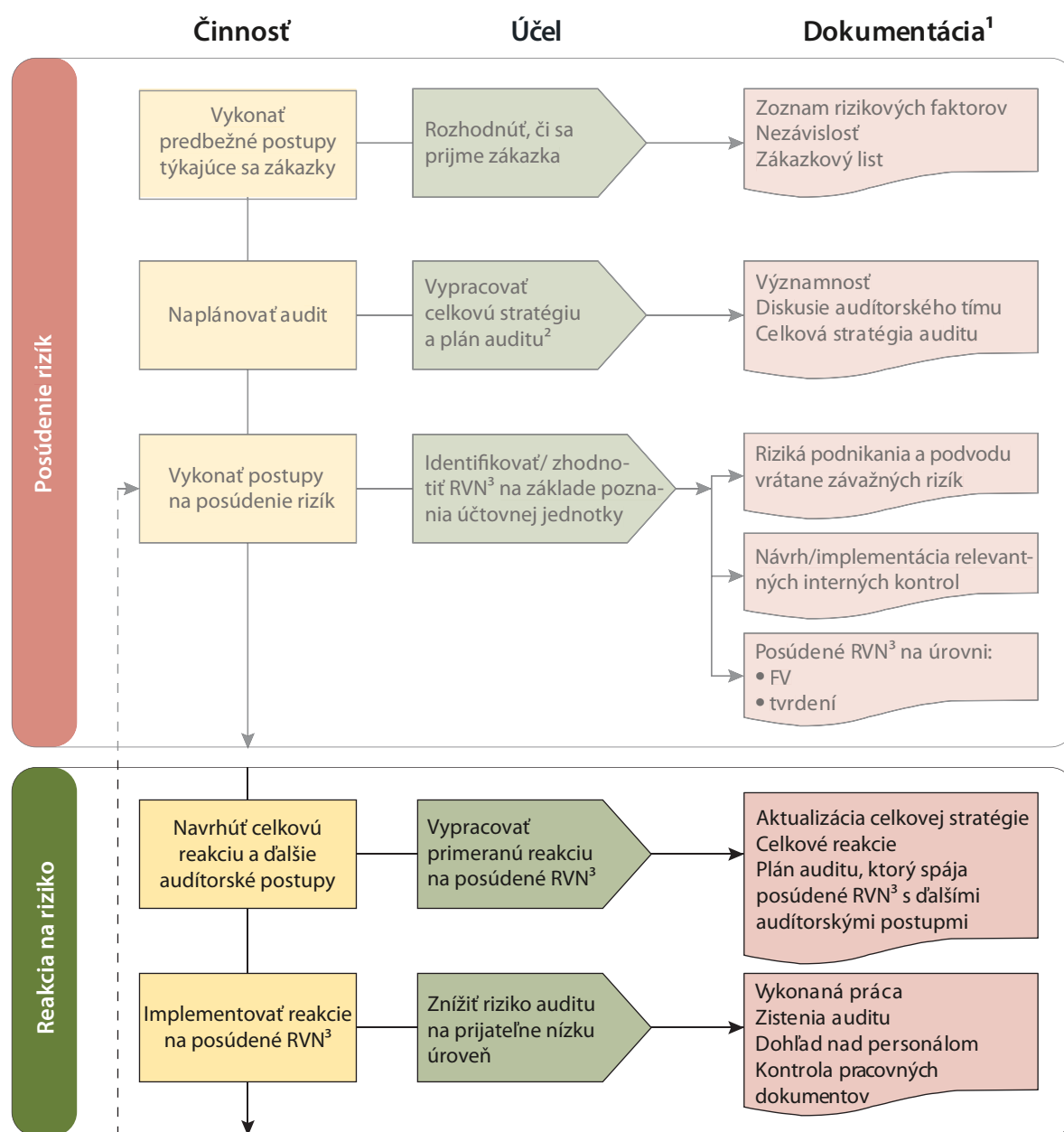
		Tvrdenia	PR	RIK	RVN	Zdokumentujte kľúčové riziká a iné faktory, ktoré prispievajú k posudzovaniu rizík
						Postoj manažmentu voči internej kontrole je dobrý. Kompetentní ľudia zastávajú kľúčové pozície.
Úroveň finančných výkazov					S	Obchádzanie kontroly zo strany manažmentu môže prichádzať do úvahy pre tlak na splnenie podmienok stanovených bankou a minimalizovanie daní. V priebehu roka nepreveroval Raj prácu účtovníčky konzistentne. Účtovníčka sa zdá byť nespokojná a má príležitosť na zmanipulovanie údajov. Preto by aj neúmyselné chyby, aj úmyselný podvod nemuseli byť odhalené.
						Mesačné zasadnutia k dosiahnutým výsledkom vedú v istom zmysle k zvýšeniu zodpovednosti voči manažmentu.
Úroveň tvrdení						
	OFV alebo zverejnenia vo finančných výkazoch					
1	Tržby	Ú	V	N	S	Pre dané tvrdenie boli identifikované relevantné interné kontroly.
		E	V	N	S	Pre dané tvrdenie boli identifikované relevantné interné kontroly, ale problémom sú transakcie so spriaznenými stranami.
		S	V	N	S	Pre dané tvrdenie boli identifikované relevantné interné kontroly, ale problémom sú transakcie so spriaznenými stranami.
		O	S	S	S	Potenciál na vrátenie tovaru pre stav v danom odvetví.
2	Pohľadávky	Ú	V	N	S	Väčšina nesplatených pohľadávok je voči spoločnosti Dephta. Žiadne iné riziká neboli identifikované.
		E	V	S	S	Väčšina nesplatených pohľadávok je voči spoločnosti Dephta. Žiadne iné riziká neboli identifikované.
		S	S	S	S	Väčšina nesplatených pohľadávok je voči spoločnosti Dephta. Žiadne iné riziká neboli identifikované.
		O	V	S	S	Menší zákazníci môžu mať ťažkosti s platením účtov v súčasných ťažkých ekonomických časoch.

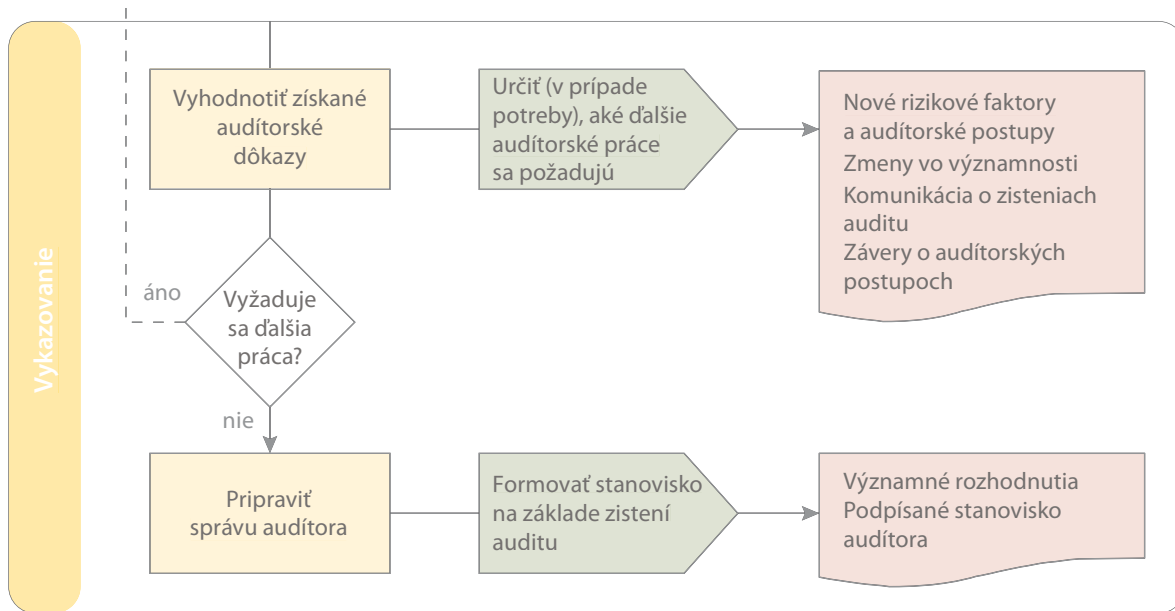
Vysvetlivky: V = vysoké N/A = neaplikovateľné OFV = oblasť finančných výkazov S = správnosť
 S = stredné PR = prirodzené riziko V = všeobecné riziká O = ocenenie
 N = nízke RIK = riziko internej kontroly Ú = úplnosť E = existencia
 D = detekčná kontrola na odhalenie a opravu RVN = riziko významnej nesprávnosti (kombinované riziko)

V tomto bode by bolo vhodné pripraviť informáciu pre manažment, ktorá načrtáva závažné slabé stránky identifikované v internej kontrole.

15 Reakcia na riziko – prehľad

Schéma 15.0-1



**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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
330.5	Audítor vypracuje a zrealizuje celkovú reakciu na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov (pozri odseky A1 – A3).
330.6	Audítor vypracuje a vykoná ďalšie audítorské postupy, ktorých charakter, časový rozvrh a rozsah vychádzajú z posúdenia rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú naň (pozri odseky A4 – A8).

Fáza reakcie na riziko zahŕňa nasledujúce kroky:

Schéma 15.0-2



Základné koncepty, ktorým sa venuje fáza reakcie na riziko, sú uvedené ďalej:

	Zväzok a kapitoly
Reakcie na posúdené riziká	Z1 – 9
Ďalšie audítorské postupy	Z1 – 10
Účtovné odhady	Z1 – 11
Spriaznené osoby	Z1 – 12
Následné udalosti	Z1 – 13
Nepretržité pokračovanie v činnosti	Z1 – 14
Zhrnutie iných požiadaviek ISA	Z1 – 15
Audítorská dokumentácia	Z1 – 16

16 Audítorský plán reagujúci na zmeny

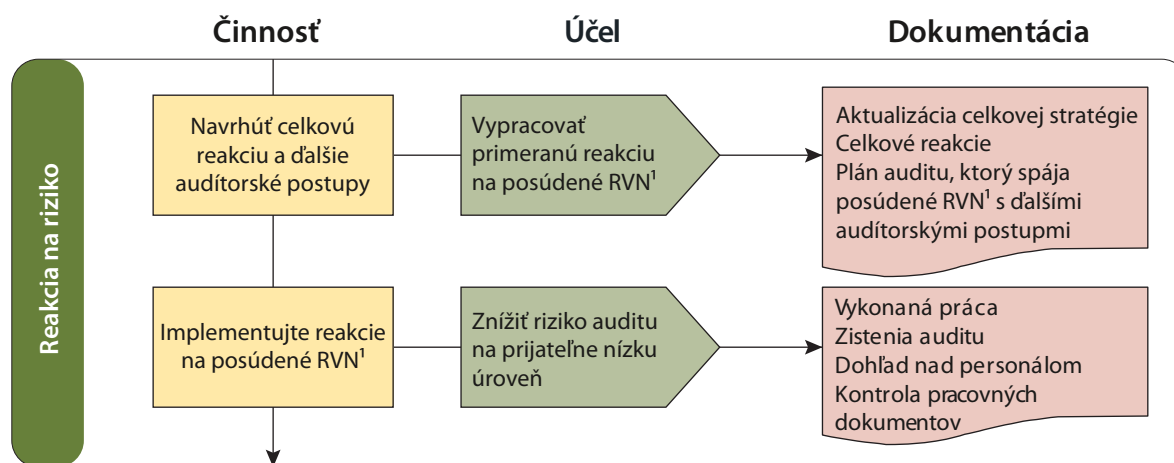
Obsah kapitoly

Ako naplánovať efektívnu audítorskú reakciu na posúdené riziká.

Relevantné štandardy ISA

260, 300, 330, 500

Schéma 16.0.-1



Poznámky:

1. RVN – riziká významných nesprávností.

Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

260.15	Audítor poskytne osobám povereným spravovaním prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu (pozri odseky A11 – A15).
300.9	Audítor vypracuje plán auditu, ktorý obsahuje opis: <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).
300.10	Audítor je povinný počas auditu podľa potreby zaktualizovať a zmeniť celkovú stratégiu auditu a plán auditu (pozri odsek A13).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
300.11	Audítor naplánuje charakter, časové rozvrhnutie a rozsah riadenia a dohľadu nad členmi tímu pracujúceho na zákazke, ako aj preverenie ich práce (pozri odseky A14 – A15):
300.12	Audítor zahrnie do audítorskej dokumentácie: <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).
330.5	Audítor vypracuje a zrealizuje celkovú reakciu na riešenie posúdených rizík významných nesprávností na úrovni finančných výkazov (pozri odseky A1 – A3).
330.6	Audítor vypracuje a vykoná ďalšie audítorské postupy, ktorých charakter, časový rozvrh a rozsah vychádzajú z posúdenia rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení a reagujú naň (pozri odseky A4 – A8).
330.7	Pri vypracúvaní ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať, je audítor povinný: <ul style="list-style-type: none"> (a) zväžiť dôvody posúdenia rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pre jednotlivé skupiny transakcií, zostatky účtov a zverejnené informácie vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) pravdepodobnosti významných nesprávností z dôvodu konkrétnych charakteristických vlastností relevantnej skupiny transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnených informácií (teda inherentného rizika), (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 kritickejšim posúdením rizika audítorm (pozri odsek A19).
330.8	Audítor vypracuje a vykoná testy kontrol tak, aby získal dostatok vhodných audítorských dôkazov o účinnosti fungovania relevantných kontrol, keď: <ul style="list-style-type: none"> (a) 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 (b) 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: <ul style="list-style-type: none"> (a) vykonáva v kombinácii so získavaním informácií aj iné audítorské postupy, aby získal audítorský dôkaz o účinnosti fungovania kontrol vrátane: <ul style="list-style-type: none"> (i) spôsobu, akým sa kontroly uplatňovali v príslušnom čase počas obdobia, ktoré je predmetom auditu, (ii) dôslednosti, s akou sa kontroly uplatňovali, (iii) skutočnosti týkajúcej sa toho, kto, príp. akými prostriedkami tieto kontroly uplatňoval (pozri odseky A26 – A29), (b) 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).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
330.15	Keď audítor zamýšľa spoľahnúť sa na kontroly rizika, ktoré určil ako významné riziko, otestuje tieto kontroly v bežnom období.
330.18	Bez ohľadu na posúdené riziká významných nesprávností audítor vypracuje a vykoná substantívne postupy pre každú významnú skupinu transakcií, zostatky účtov a zverejnené informácie (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, (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).
330.24	Audítor vykoná audítorské postupy na vyhodnotenie toho, či celková prezentácia finančných výkazov vrátane súvisiacich zverejnení je v súlade s platným rámcom finančného vykazovania (pozri odsek A59).
500.6	Audítor vypracuje a vykoná audítorské postupy, ktoré budú za daných okolností vhodné na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov (pozri odseky A1 – A25).
500.7	Pri vypracúvaní a vykonávaní audítorských postupov audítor zváži relevantnosť a spoľahlivosť informácií, ktoré sa použijú ako audítorské dôkazy (pozri odseky A26 – A33).
500.10	Pri vypracúvaní podoby testov kontrol a testov detailov audítor určuje prostriedky na výber položiek na testovanie, ktoré sú účinné z hľadiska splnenia účelu audítorského postupu (pozri odseky A52 – A56).

16.1 Prehľad

Cieľom fázy reakcie auditu je získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa posúdenia rizík. Tento cieľ sa dosahuje návrhom a implementáciou vhodnej reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení.

Audítor môže k tejto úlohe pristupovať rôzne, napríklad:

- zaoberá sa postupne každým posudzovaným rizikom podľa ich charakteru (napr. hospodársky pokles) a zvolí primeranú audítorskú reakciu v podobe ďalších audítorských postupov;

- zaoberá sa posúdenými rizikami podľa jednotlivých významných oblastí finančných výkazov alebo ovplyvnených zverejnení. Audítor potom zvolí vhodnú reakciu v podobe ďalších audítorských postupov; alebo
- voľbu adekvátnej reakcie posúdených rizík začne so štandardným zoznamom audítorských postupov pre každú významnú oblasť finančných výkazov a tvrdení, ktoré následne upraví (pridaním, úpravou alebo elimináciou postupov).

Reakcia na posúdené riziká znamená viac než použitie štandardného („jedna veľkosť sadne všetkým“) audítorského programu, ktorá sa zameriava na všetky tvrdenia, ale nie je prispôbena na to, aby reagoval na posúdené riziko tvrdení na úrovni finančných výkazov danej účtovnej jednotky. Audítorské programy by mali byť vo všeobecnosti upravené (v nevyhnutnom rozsahu) tak, aby zodpovedali riziku na úrovni účtovnej jednotky a jej konkrétnym okolnostiam.

16.2 Východiskový bod

Východiskom pre návrh efektívnej audítorskej reakcie je zoznam posúdených rizík, ktorý bol spracovaný na konci fázy posúdenia rizika auditu (pozri zväzok 2, kapitolu 14).

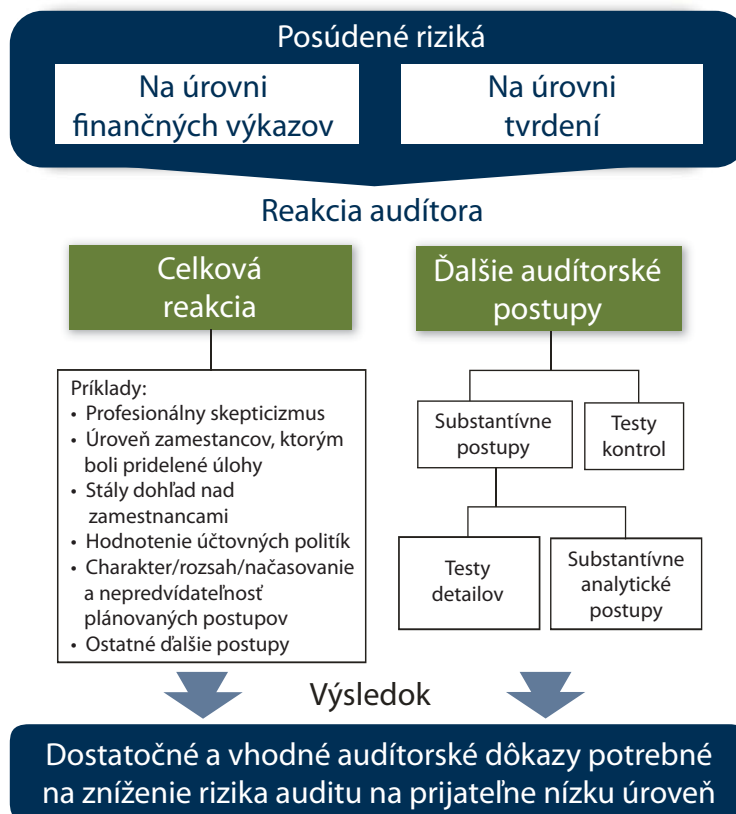
Riziká boli identifikované a posudzované na:

- úrovni finančných výkazov;
- úrovni tvrdení pre oblasti finančných výkazov a zverejňované informácie.

Pre potreby voľby primeranej audítorskej reakcie sa môžu menšie oblasti finančných výkazov zoskupovať a ďalej sa s nimi môže pracovať ako s jednou väčšou oblasťou.

Zväzok 1, kapitola 9 načrtáva možné reakcie na posúdené riziká na dvoch úrovniach. Požadované typy reakcie sú zhrnuté v nasledujúcej schéme.

Schéma 16.2-1



16.3 Celkové reakcie

Všeobecné riziká na úrovni finančných výkazov (ako je napr. nedostatočné kontrolné prostredie a/alebo príležitosť na podvod, ktoré by mohli mať vplyv na niekoľko tvrdení) sú riešené prostredníctvom voľby a realizácie celkovej reakcie zo strany audítora, ako je to znázornené v nasledujúcej schéme. Pre ďalšie informácie o všeobecnom riziku pozri zväzok 2, kapitolu 8.

Medzi oblasti, na ktoré by mal audítor reagovať prostredníctvom návrhu celkovej reakcie, patrí stanovenie:

- miery, do akej treba pripomenúť audítorskému tímu uplatňovanie profesionálneho skepticizmu;
- toho, ktorým zamestnancom treba prideliť úlohy vrátane zamestnancov so špeciálnymi schopnosťami, alebo toho, či treba použiť expertov;
- rozsah dohľadu požadovaného počas auditu;
- potrebu začlenenía niektorých prvkov nepredvídateľnosti pri výbere ďalších audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať; a
- všetky potrebné všeobecné zmeny charakteru, harmonogramu alebo rozsahu audítorských postupov. K nim môže patriť načasovanie postupov (priebežne alebo na konci obdobia), alebo uplatnenie nových/rozšírenie existujúcich postupov, ktoré sa zaoberajú špecifickými faktormi rizík, ako napríklad podvodom.

Schéma 16.3-1

Posúdenie rizík	Možná celková reakcia
Efektívne kontrolné prostredie	Umožňuje audítorovi vo väčšej miere sa spoliehať na internú kontrolu a audítorské dôkazy, ktoré vznikli interne v rámci účtovnej jednotky. Celková reakcia by mohla zahŕňať audítorské postupy vykonané radšej v priebehu obdobia než na konci obdobia.
Neefektívne kontrolné prostredie (existujú nedostatky)	Výsledkom bude pravdepodobne požiadavka, aby audítor vykonal určité dodatočné práce, ako napríklad: <ul style="list-style-type: none"> • nasadenie zamestnancov, ktorí majú väčšie skúsenosti s auditom, • výkon viacerých audítorských postupov na konci obdobia, a nie priebežne, • získanie rozsiahlejších audítorských dôkazov zo substantívnych postupov, • vykonanie zmien charakteru, časového harmonogramu alebo rozsahu audítorských postupov, ktoré sa majú vykonať.

NA ZVÁŽENIE

Tam, kde je to možné, realizujte vo fáze plánovania prvotné posúdenie rizík na úrovni finančných výkazov. To prispeje k vytvoreniu prvotnej celkovej reakcie, ktorá sa má venovať otázkam typu: ktorých zamestnancov (vrátane zamestnancov so špeciálnymi schopnosťami) určiť na výkon prác, aká má byť úroveň potrebného dohľadu a aké audítorské postupy majú byť vykonané. Toto prvotné posúdenie rizika je potrebné v priebehu auditu aktualizovať a súčasne by sa mala upraviť aj celková reakcia.

Tento postup však nie je možný v menších účtovných jednotkách, ktoré nemajú k dispozícii priebežné alebo mesačné finančné informácie pre vykonávanie analytických postupov a identifikáciu/posúdenie rizika významnej nesprávnosti. Ak nemôžu byť vykonané aspoň obmedzené analytické postupy, alebo nemôžu byť získané informácie pre plánovanie auditu, bude musieť audítor počkať, kým nebude k dispozícii prvý návrh finančných výkazov účtovnej jednotky.

16.4 Zohľadnenie tvrdení pri návrhu testov

Tak na úrovni finančných výkazov, ako aj na úrovni tvrdení sa vyžaduje posúdenie rizika významnej nesprávnosti. Pri voľbe primeranej audítorskej reakcie je cieľom získať dôkaz na posúdenie rizika každého z relevantných tvrdení. Pre ďalšie informácie o tvrdeniach pozrite zväzok 1, kapitolu 6.

Pri voľbe reakcie vo vzťahu k špecifickým transakčným reťazcom by mal audítor brať do úvahy tiež skutočnosť, že tvrdenia vytvárajú spojenie medzi testovaním internej kontroly a substantívnymi postupmi. To je dôležité z pohľadu identifikácie toho, kedy môže byť kombinácia testov kontrol a substantívnych postupov vhodná na zníženie rizík významnej nesprávnosti na prijateľne nízku úroveň.

Napríklad audítorské postupy zamerané na „existenciu“ zásob budú zamerané na testovanie správnosti už zaznamenaných položiek zahrnutých do zostatku zásob a na testovanie kontroly, ktorá by zmiernila riziko zahrnutia neexistujúcich položiek do zostatku zásob. Test „úplnosti“ zásob sa môže zamerať na testovanie položiek, ktoré nie sú zahrnuté do zostatku zásob, ale mohol by poskytnúť možný dôkaz o chýbajúcich položkách. Môže to zahŕňať objednávky na nákup tovaru a testovanie kontroly určenej na zníženie rizika chýbajúcich zásob.

16.5 Zohľadnenie významnosti pri návrhu testov

Kľúčovým faktorom pri zvažovaní požiadaviek na potrebný rozsah audítorského postupu je stanovenie vykonávacej významnosti. Vykonávacia významnosť vychádza z významnosti stanovenej pre finančné výkazy ako celok, ale môže byť upravená tak, aby reagovala na konkrétne riziká spojené so zostatkom účtu, reťazcom transakcií alebo zverejnením vo finančných výkazoch.

Rozsah audítorských postupov, ktoré sa považujú za potrebné, je stanovený s ohľadom na vykonávaciu významnosť, posúdené riziko a mieru uistenia, ktorú audítor chce získať. Všeobecne platí, že rozsah audítorských postupov (ako je napr. veľkosť vzorky pri teste detailov alebo potrebný stupeň podrobností v substantívnych analytických postupoch) sa zvyšuje s rastom rizika významnej nesprávnosti. Zvýšenie rozsahu audítorských postupov je však efektívne len v prípade, ak je audítorský postup sám osebe relevantný pre dané riziko. Pre ďalšie informácie o uplatnení významnosti pri návrhu testov pozri zväzok 1, kapitolu 7 a zväzok 2, kapitoly 6 a 17.

16.6 Dostupné nástroje pre audítora

Pri vypracúvaní podrobného plánu auditu využíva audítor na výber vhodného postupu z dostupných audítorských postupov svoj odborný úsudok. Pre podrobnejší opis ďalších audítorských postupov pozri zväzok 1, kapitoly 10 – 15.

Efektívny program auditu vychádza z vhodnej kombinácie postupov, ktoré spoločne znížia audítorské riziko na prijateľne nízku úroveň. Na účely tejto príručky boli kategorizované rôzne typy audítorských postupov, ktoré sú k dispozícii pre audítora, a sú znázornené v nasledujúcej schéme.

Schéma 16.6-1

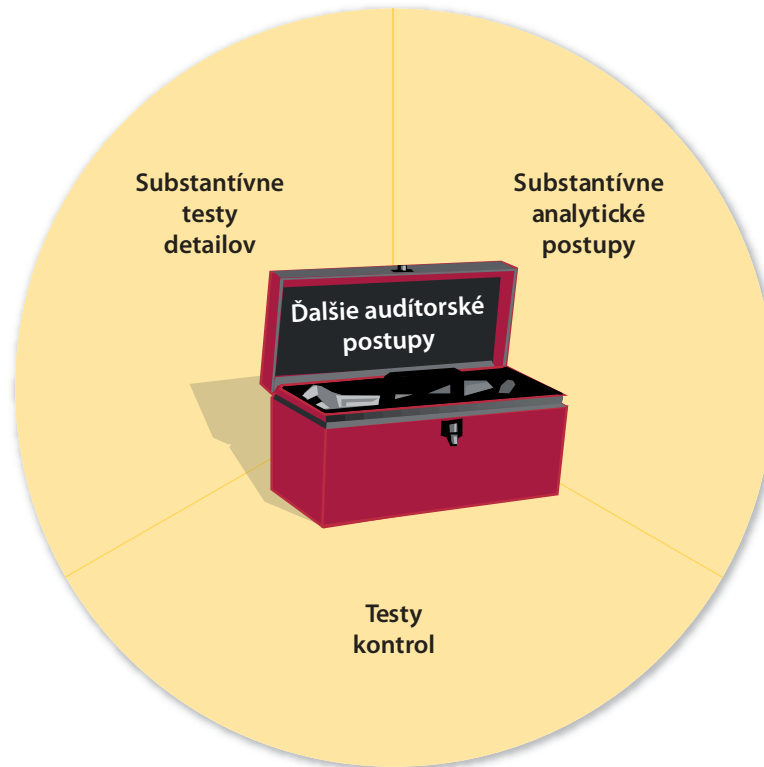


Schéma 16.6-2

Typ postupu	Opis
Substantívne postupy	<p>Odsek 18 štandardu ISA 330 vyžaduje, aby boli substantívne postupy vykonané pre každú významnú kategóriu transakcií, zostatkov účtov a zverejnení, bez ohľadu na posúdené riziká významnej nesprávnosti (RVN). Vyjadruje to skutočnosť, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> • posúdenie rizík audítorom je subjektívne, a preto nemusia byť identifikované všetky riziká významnej nesprávnosti; • existujú prirodzené obmedzenia internej kontroly vrátane tých, ktoré sú v podobe obchádzania kontroly zo strany manažmentu. <p>Tam, kde je RVN veľmi nízke, niektoré obmedzené substantívne postupy, napríklad testy detailov alebo analytické preverenie, môžu úplne stačiť na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov pre konkrétne tvrdenie.</p>

Typ postupu	Opis
Analytické postupy	<p>Substantívne analytické postupy zahŕňajú hodnotenie finančných informácií prostredníctvom analýzy možných vzťahov tak medzi finančnými, ako aj nefinančnými údajmi. Vyžadujú, aby sa pre určité sumy (ako napr. tržby) vypracovali precízne odhady tak, aby ich porovnanie so skutočne zaznamenanými hodnotami stačilo na identifikáciu nesprávnosti. Analytické postupy môžu byť rozdelené takto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jednoduché porovnanie dát, ktoré sú bežnou súčasťou základných substantívnych postupov. Tieto postupy sa bežne kombinujú s ostatnými testmi detailov na úrovni tvrdení. Sami osebe neposkytujú dostatočné audítorské dôkazy. • Prediktívne modely, ktoré by sami osebe (alebo v kombinácii s testmi kontrol alebo inými substantívnymi postupmi) stačili na zníženie rizika auditu na prijateľne nízku úroveň. Napríklad, ak mala účtovná jednotka šesť zamestnancov s pevnou mzdovou sadzbou po celý čas, bolo by možné odhadnúť celkové mzdové náklady za dané obdobie s vysokou mierou presnosti. Za predpokladu, že by boli počet zamestnancov a mzdové sadzby správne, môže tento postup poskytnúť všetky audítorské dôkazy za oblasť miezd. Nemusia sa už vykonávať ďalšie substantívne postupy (či už základné, alebo rozšírené).
Testy detailov	<p>Pri riešení významného rizika pomocou samotných substantívnych postupov musia tieto postupy obsahovať testy detailov.</p> <p>Pozri zväzok 2, kapitolu 10 pre podrobný opis významných rizík a primeranej reakcie auditu.</p>
Testy kontrol	<p>Tam, kde existujú kľúčové kontroly zamerané na určité tvrdenie (a je pravdepodobné, že sú funkčné), sa môžu testy kontrol vykonať s cieľom získania potrebných dôkazov o tvrdení.</p> <p>Testy kontrol vykonané na zníženie rizika na nízku úroveň (požaduje sa väčšia veľkosť vzorky) môžu poskytnúť väčšinu potrebných dôkazov k určitému tvrdeniu, príp. by sa testy kontrol mohli použiť na účely zníženia rizika na strednú úroveň (požaduje sa o niečo menšia veľkosť vzorky). V tomto druhom prípade by audítor pre získanie potrebných dôkazov doplnil testy kontrol substantívnymi postupmi, ktoré sa zaoberajú rovnakým tvrdením.</p> <p>Pri splnení určitých podmienok musí byť interná kontrola testovaná každý tretí audit. Pozrite sa na diskusiu o testoch kontrol v zväzku 1, kapitole 10.5.</p>

16.7 Vypracovanie plánu auditu na báze reakcie

Pri vypracovaní plánu auditu, ktorý je primeranou reakciou na posúdené riziká, sa vyžaduje uplatnenie odborného úsudku a starostlivé zváženie súvislostí. Čas strávený vypracúvaním zodpovedajúceho plánu bude takmer určite viesť k efektívnejšiemu a hospodárnejšiemu auditu a úspore času vynaloženého zamestnancami.

Existujú tri všeobecné kroky, ktoré by audítor podnikol pri vypracúvaní uvedeného plánu:

- reakcia na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov (celková reakcia);
- identifikácia konkrétnych postupov, ktoré sa požadujú v prípade významných oblastí finančných výkazov, a
- určenie toho, aké audítorské postupy (nástroje zo súboru dostupných nástrojov) a aký rozsah testovania sa vyžaduje.

Krok 1 – Reakcia na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov

Prvým krokom je vypracovanie celkovej reakcie na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov. Pretože tieto riziká sú všeobecné, posúdenie rizík na úrovni stredného alebo vysokého stupňa rizika bude mať za následok požiadavku na dodatočnú prácu pre takmer každú oblasť finančných výkazov. Pozri diskusiu k celkovej reakcii v zväzku 2, kapitole 16.3.

Krok 2 – Identifikujte špecifické postupy požadované pre významné oblasti finančných výkazov

Pred voľbou podrobnej reakcie na posúdené riziká môže audítor pouvažovať nad tým, že si (pre každú významnú oblasť finančných výkazov) položí nasledujúce otázky:

Schéma 16.7-1

Pre každú významnú alebo potenciálne významnú oblasť finančných výkazov	
Otázky si možno položiť pri voľbe vhodnej audítorskej reakcie	Existujú tvrdenia, ktoré nemôžu byť riešené iba pomocou substantívnych testov? Ak áno, budú nutné testy kontrol. K tomu môže dôjsť, ak: <ul style="list-style-type: none"> • neexistuje žiadna dokumentácia, ktorá by poskytla dôkazy k určitému tvrdeniu, ako napríklad o úplnosti tržieb; alebo • subjekt pri podnikaní používa IT a ak prostredníctvom IT sa nevytvára a ani neuchováva žiadna dokumentácia o uskutočnených transakciách.
	Dá sa očakávať spoľahlivosť interných kontrol týkajúcich sa príslušných transakčných reťazcov/procesov? Ak áno, je test kontrol možný vtedy, ak počet transakcií nebude taký malý, že by substantívne postupy boli ešte efektívnejšie.
	Sú k dispozícii substantívne analytické postupy (napr. k súvisiacim transakčným reťazcom)?
	Požaduje sa prvok nepredvídateľnosti (pre riziká podvodu a pod.)?
	Sú predmetom reakcie aj také „závažné riziká“ (napr. podvod, spriaznené strany a pod.), ktoré by si vyžadovali špeciálny prístup?

Krok 3 – Určte charakter a rozsah požadovaných audítorských postupov

Tretím krokom je použitie odborného úsudku pri výbere vhodnej kombinácie postupov a rozsahu požadovaného testovania ako primeranej reakcie na posúdené riziká na úrovni tvrdení.

V nasledujúcom texte je uvedený jeden z možných prístupov pre určenie vhodnej kombinácie postupov zameraných na existenciu pohľadávok, a to na nízkej, strednej a vysokej úrovni posúdeného rizika.

Pohľadávky – nízka úroveň posúdeného rizika

Vykonávacia významnosť = 12 000 €

Plánovaná reakcia auditu

Posúdené riziko pre tvrdenie o existencii	Nízke	Pripomienky
Substantívne postupy	✓	Tieto postupy sú sami osebe považované za primeranú reakciu na posúdené riziko. Obvykle k nim patria testy detailov a/alebo jednoduché analytické postupy, ktoré sú vykonávané prakticky v každom audite pohľadávok. Tieto postupy sú súčasťou štandardného audítorského programu pre pohľadávky.

Pohľadávky – stredná úroveň posúdeného rizika

Vykonávacia významnosť = 10 000 €

Plánovaná reakcia auditu

Posúdené riziká pre tvrdenie o existencii	Stredné	Pripomienky
Substantívne postupy	✓	Tieto postupy by sa obvykle vykonali pri riešení rizika zameraného na existenciu (t. j. nízkeho rizika, ktoré je uvedené v predchádzajúcom texte) a tiež pri: <ul style="list-style-type: none"> • riešení špecifických rizík identifikovaných v spojitosti s existenciou pohľadávok (napr. riziko podvodu); a • vykonaní vhodných testov detailov na účely zníženia posúdených rizík na prijateľne nízku úroveň.

Ak má účtovná jednotka interné kontroly (napr. v oblasti tržieb), ktoré sú zamerané na existenciu pohľadávok, môže sa ako alternatíva k vykonaniu iba substantívnych postupov vykonať test prevádzkovej funkčnosti takých kontrol.

Pohľadávky – vysoká úroveň posúdeného rizika

Vykonávacia významnosť = 10 000 €

Plánovaná reakcia auditu

Posúdené riziká pre tvrdenie o existencii	Vysoké	Pripomienky
Substantívne postupy	✓	Tieto postupy by sa obvykle vykonali pri riešení rizika zameraného na existenciu (t. j. nízkeho rizika, ktoré je uvedené v predchádzajúcom texte) a tiež pri: <ul style="list-style-type: none"> riešení špecifických rizík identifikovaných v spojitosti s existenciou pohľadávok (napr. riziko podvodu); a vykonaní vhodných testov detailov na účely zníženia posúdených rizík na prijateľne nízku úroveň.
Testy kontrol (prevádzková účinnosť)	✓	Na zníženie veľkosti vzorky požadovanej pri takomto teste detailov, ktorý by zredukoval riziká na nízku úroveň, je potrebné testovať interné kontroly zamerané na existenciu tak, aby sa získala stredná úroveň zníženia rizika. Toto v kombinácii s uvedenými testmi detailov zníži posúdené riziká na prijateľne nízku úroveň.

V uvedenom príklade sa väčšina potrebných dôkazov dá získať aj vykonaním testu kontrol, ktoré znížia riziko na prijateľne nízku úroveň. To môže eliminovať potrebu viacerých substantívnych postupov.

Pri voľbe stratégií auditu pre jednotlivé účtovné zostatky alebo transakcie audítor vždy zvažuje prácu vykonanú na iných častiach transakčného reťazca.

Ďalším príkladom je úplnosť predaja pre subjekt, ktorý vlastní nájomný dom a prenajíma v ňom bytové jednotky.

Pohľadávky – stredná úroveň posúdeného rizika

Vykonávacia významnosť = 6 000 €

Plánovaná reakcia auditu

Posúdené riziká pre tvrdenie o existencii	Stredné	Pripomienky
Substantívne testy detailov	–	Vo svetle substantívnych analytických postupov uvedených ďalej nemusia byť tieto postupy vôbec potrebné, alebo môžu byť obmedzené na získanie dôkazov na potvrdenie použitých predpokladov.

Posúdené riziká pre tvrdenie o existencii	Stredné	Pripomienky
Substantívne analytické postupy	✓	<p>Známy počet prenajímaných bytových jednotiek je 64 a nájomné je 1 000 €/mesiac za každý zo 46 dvojizbových apartmánov a 800 €/mesiac za každý z 18 jednoizbových apartmánov.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Predpokladaný výnos z prenájmu môže byť stanovený vo výške 724 800 €. • Skutočné výnosy zaznamenané v účtovných záznamoch boli vo výške 718 800 €, čo predstavuje rozdiel vo výške 6 000 €. <p>Rozdiel bol overený ako dôsledok skutočnosti, že šesť dvojizbových bytových jednotiek nebolo počas jedného mesiaca v danom roku prenajatých.</p>

NA ZVÁŽENIE

Všade tam, kde je to možné, vyhnite sa rutinnému uplatňovaniu všeobecných alebo štandardných audítorských postupov.

Najúčinnejšími postupmi sú tie, ktoré sa špecificky zameriavajú na príčiny posúdených rizík.

Kombinované tvrdenia

Tam, kde je to možné, zvolte audítorské postupy, ktoré sa venujú kombinovaným tvrdeniam. Zníži to potrebu ostatných testov detailov.

Oblasti s nízkym rizikom

Použite informácie získané pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti, aby sa znížila potreba substantívnych postupov pre oblasti s nízkym rizikom.

Zváženie testovania kontrol

Pomocou získaných informácií o internej kontrole identifikujte kľúčové kontroly, ktoré majú byť testované z hľadiska ich prevádzkovej účinnosti. Testovanie kontrol (z ktorých niektoré môže byť potrebné testovať raz za tri roky) môže často vyústiť do značnej úspory práce v porovnaní s vykonávaním rozsiahlych testov detailov. (pozri zväzok 2, kapitolu 17).

Neignorujte IT kontroly

Na testovanie automatizovanej kontroly môže stačiť vzorka v podobe iba jednej položky, pretože je pravdepodobné, že automatizovaná kontrola má vždy fungovať rovnakým spôsobom, a tým sa z nej stane reprezentant všetkých ostatných položiek v súbore. To však predpokladá, že účtovná jednotka má v prevádzke funkčné kontroly týkajúce sa IT.

Testy s duálnym účelom

Ak sa testy kontrol plánujú pre rovnakú triedu transakcií, ako sa plánujú substantívne testy, zvážte možnosť využitia testov s duálnym účelom. Táto možnosť vzniká, ak sa k rovnakej transakcii vykonáva test kontroly súčasne s testom detailov. Aj keď je účel testu kontrol odlišný od testu detailov, môžu byť oba ciele splnené súčasne. Napríklad v prípade faktúry by sa skúmalo, či bola schválená (test kontroly) a či bola transakcia riadne zaznamenaná v účtovných záznamoch (test detailov).

Zvážte prácu vykonávanú na všetkých častiach transakčného reťazca

Akceptujte prácu vykonanú na iných častiach toku transakcie. Napríklad test kontrol zameraných na úplnosť tržieb poskytne dôkazy pre úplnosť pohľadávok.

O stratégii auditu a postupoch rozhodujte vo fáze plánovania

Tam, kde je to možné, zvolte typ a rozsah audítorských postupov počas plánovacej fázy auditu, teda v čase, v ktorom sa tím môže dohodnúť na ďalšom prístupe. Tým sa zabráni, aby si junior zamestnanci museli zvoliť audítorské postupy sami, alebo aby jednoducho vykonali rovnaké postupy ako v minulom roku.

NA ZVÁŽENIE**Nezabudnite použiť analytické postupy**

Analytické postupy sa používajú v každej fáze auditu.

- Na začiatku auditu sa analytické postupy použijú ako postup na posúdenie rizík.
- V priebehu auditu sa analytické postupy vykonávajú, aby sa analyzovali odchýlky v dátach a vysvetlili určité transakčné reťazce a zostatky účtov.
- Ku koncu auditu sa analytické postupy vykonávajú na účel zistenia toho, či sú finančné výkazy v súlade s poznatkami audítora o účtovnej jednotke alebo na to, aby indikovali predtým neznáme riziko významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

16.8 Reakcia na riziko podvodu

Riziko podvodu (vrátane obchádzania kontrol manažmentom) sa môže vyskytovať v takmer každej účtovnej jednotke a je nutné sa ním zaoberať pri príprave plánu auditu. Prvým krokom je zistiť potenciálne riziko podvodu a zvoliť zodpovedajúcu celkovú a detailnú reakciu.

Poznámka: Audítor je povinný pristupovať k posúdeným rizikám významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu ako k závažným rizikám. Audítor je pri významnom riziku povinný:

- získať poznatky o súvisiacich kontrolách účtovnej jednotky vrátane kontrolných činností relevantných pre také riziká;
- vykonávať substantívne postupy, ktoré sú zamerané na toto riziko.

Ak je prístup k významnému riziku založený len na substantívnych postupoch, musia tieto postupy zahŕňať testy detailov.

Pri hodnotení potenciálneho rizika podvodu a primeranej reakcie na toto riziko by mal audítor zvážiť nasledujúce skutočnosti:

- celkovú reakciu, ktorá už bola zvolená ako odpoveď na posúdené riziká na úrovni finančných výkazov;
- špecifické reakcie, ktoré sa zvolili vo vzťahu k ostatným posúdeným rizikám na úrovni tvrdení;
- scenáre podvodu (ak boli) vytvorené v priebehu plánovacích stretnutí;
- riziká podvodu (príležitosti, stimuly a zdôvodnenia), príp. zistené v dôsledku vykonávania postupov na posúdenie rizík;
- náchylnosť niektorých zostatkov finančných výkazov a transakcií na podvod;
- všetky známe prípady skutočného podvodu v minulosti alebo v súčasnosti a
- riziká týkajúce sa obchádzania kontrol manažmentom.

Nasledujúca tabuľka uvádza niektoré možné reakcie na už identifikované riziká.

Schéma 16.8-1

Celkové reakcie na podvod	
Všeobecné riziká na úrovni finančných výkazov	<p>Zvážte potrebu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zvýšenej miery profesionálneho skepticizmu pri skúmaní určitej dokumentácie alebo potvrdzujúcich významných vyhlásení manažmentu; • pracovníkov s osobitnými zručnosťami/znalosťami, ako sú napríklad tie o informačných technológiách (IT); • voľby špecifických audítorských postupov pre identifikáciu existencie podvodu; a • aspektu nepredvídateľnosti vo výbere audítorských postupov, ktoré sa majú použiť. Zvážte prispôbenie načasovania určitých audítorských postupov, použitie rôznych metód výberu vzorky alebo neohlásené uplatnenie postupov.
Špecifické reakcie na potenciálne riziká podvodu	
Špecifické riziká na úrovni tvrdení	<p>Zvážte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmenu typu, načasovania a rozsahu audítorských postupov pri riešení daného rizika. Medzi príklady patria: <ul style="list-style-type: none"> – získanie spoľahlivých a relevantných audítorských dôkazov alebo dodatočných potvrdzujúcich informácií na podporu tvrdení manažmentu, – vykonanie fyzického pozorovania alebo preverenia určitého majetku, – neohlásené pozorovanie priebehu inventarizácie, a – vykonanie dodatočnej previerky skladových záznamov, aby sa identifikovali nezvyčajné položky, neočakávané hodnoty a iné položky, v prípade ktorých by sa mali vykonať následné postupy; • vykonanie dodatočných krokov na posúdenie primeranosti odhadov manažmentu a hlavných úsudkov a predpokladov; • zvýšenie veľkosti vzorky alebo vykonanie analytických postupov na detailnejšej úrovni; • používanie počítačom podporovaných audítorských techník (CAAT). Napríklad: <ul style="list-style-type: none"> – získajte viac dôkazov k dátam obsiahnutým v súboroch významných účtov alebo elektronických transakcií, – vykonajte rozsiahlejšie testovanie súborov elektronických transakcií a účtov, – vyberte vzorku transakcií z kľúčových elektronických súborov, – vyberte transakcie so špecifickými charakteristikami, a – testujte celý súbor namiesto vzorky; • vyžiadanie dodatočných informácií v externých potvrdeniach. Napríklad v rámci potvrdení pohľadávok by sa audítor mohol pýtať na detaily zmlúv o predaji vrátane dátumu zmluvy, podmienok zrušenia predaja a dodacích podmienok. Zvážte však, či žiadosť o dodatočné informácie nemôže výrazne spôsobiť omeškanie reakcie; • zmena načasovania substantívnych postupov z dátumu v priebehu obdobia na dátum ku konca obdobia. Ak však existuje riziko zámernej nesprávnosti alebo manipulácie, nie sú audítorské postupy na rozšírenie audítorských záverov z priebežného dátumu na dátum blízko konca obdobia efektívne.

Riziká spojené s obchádzaním kontrol manažmentom	
Zdroj rizika	Zvážte
Účtovné zápisy	<p>Identifikovanie, výber a testovanie záznamov v denníku a iné úpravy na základe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poznatkov o procese finančného vykazovania účtovnej jednotky a architektúre/implementácii internej kontroly; • posúdenia: <ul style="list-style-type: none"> – charakteristík podvodných záznamov v denníku a iných úprav; – výskytu rizikových faktorov podvodu spojených so špecifickými kategóriami denníkových záznamov a iných úprav; a – dopytovania jednotlivcov zúčastnených na procese finančného vykazovania o neprimeranej alebo nezvyčajnej aktivite.
Odhady manažmentu	<p>Preverenie odhadov k špecifickým transakciám a zostatkom, aby sa identifikovala možná predpojatosť zo strany manažmentu. K ďalším postupom patria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • opätovné zváženie celkových odhadov; • spätné preskúmanie uplatnenia úsudku manažmentu a predpokladov vzťahujúcich sa na významné účtovné odhady v predchádzajúcich obdobiach; a • určenie toho, či kumulatívny účinok predpojatosti v odhadoch manažmentu nevedie k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch.
Významné transakcie	<p>Oboznámenie sa s komerčnou podstatou významných transakcií, ktoré sú nezvyčajné, alebo vybočujú z normálneho podnikania. K tomu patrí posúdenie toho, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> • manažment kladie väčší dôraz na potrebu určitého účtovného zobrazenia než na ekonomickú podstatu transakcie; • zmluvné vzťahy súvisiace s týmito transakciami sa javia byť neprimerane zložité; • manažment prerokoval charakter a účtovné zobrazenie týchto transakcií s osobami poverenými spravovaním; • transakcie zahŕňajú predtým neidentifikovanú spriaznenú stranu alebo strany, ktoré nemajú dôvod alebo finančnú silu na to, aby sa zúčastnili na danej transakcii bez pomoci auditovanej účtovnej jednotky; • transakcie, ktoré zahŕňajú nekonsolidované spriaznené strany vrátane účtovných jednotiek založených na osobitný účel, boli riadne preverené a odsúhlasené osobami poverenými spravovaním; • je k dispozícii príslušná dokumentácia.

Riziká spojené s obchádzaním kontrol manažmentom	
Transakcie so spriaznenými osobami	<p>Získať poznatky o obchodných vzťahoch, ktoré majú spriaznené osoby priamo alebo nepriamo s účtovnou jednotkou prostredníctvom:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dopytovania a diskusií s manažmentom a osobami poverenými spravovaním; • dopytovania spriaznených osôb; • preverenia významných zmlúv so spriaznenými osobami; a • primeraného vyhľadávania sprievodných informácií, ako napríklad pomocou internetu alebo špecifických externých databáz obchodných informácií. <p>Na základe zistení z uvedených bodov:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identifikujte a posúďte riziká významnej nesprávnosti vyplývajúcej zo vzťahov so spriaznenými osobami; • pristupujte k identifikovaným významným transakciám so spriaznenými osobami vybočujúcim z bežného priebehu podnikania účtovnej jednotky ako k transakciám vedúcim k významnému riziku; a • stanovte potrebu substantívnych audítorských postupov, ktoré by boli zamerané na identifikované riziká.
Vykazovanie výnosov	<p>Vykonanie substantívnych analytických postupov. Zvážte použitie počítačom podporovaných audítorských techník (CAAT) na identifikáciu neobvyklého alebo neočakávaného priebehu výnosov alebo transakcií.</p> <p>Potvrdenie príslušných zmluvných podmienok so zákazníkmi (kritérií akceptácie, dodacích a platobných podmienok) a absenciu postranných zmlúv (ako napr. garantujúcej zákazníkovi práva na vrátenie tovaru ihneď po skončení obdobia).</p>

16.9 Riziko nesprávnosti prezentácie alebo zverejnení

Niektoré posúdené riziká môžu vzniknúť z prezentácie finančných výkazov a zverejňovania informácií v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania. V dôsledku toho by mali byť zvolené špecifické postupy, ktoré by zodpovedajúcim spôsobom reagovali na uvedené riziká.

Tieto audítorské postupy by sa mali zameriavať na to, či:

- sú finančné výkazy prezentované takým spôsobom, ktorý odráža správnu klasifikáciu a opis finančných informácií;
- prezentácia finančných výkazov obsahuje dostatočné zverejnenie významných skutočností a neistôt. To sa týka formátu, usporiadania a obsahu finančných výkazov a príslušných poznámok (vrátane použitej terminológie), rozsahu uvedených detailov, klasifikácie položiek vo výkazoch a spôsobu kvantifikácie v nich uvedených súm;
- manažment zverejňuje jednotlivé skutočnosti s ohľadom na okolnosti a skutočnosti, ktoré sú audítorovi známe v čase podpisu správy audítora.

16.10 Určenie, či je plán auditu úplný

Pred rozhodnutím o tom, či je plán auditu úplný, by mal audítor zvážiť, či boli primeraným spôsobom zohľadnené nasledujúce faktory.

Schéma 16.10-1

Typ postupu	Opis
Boli riešené všetky dôležité oblasti finančných výkazov?	Je potrebné, aby sa zvolili substantívne postupy pre všetky významné kategórie transakcií, účtovné zostatky a zverejnenia. To je potrebné bez ohľadu na posúdené riziká významnej nesprávnosti.
Sú potrebné externé potvrdenia?	Zvážte, či sa budú postupy obsahujúce externé potvrdenia vykonávať ako substantívne audítorské postupy. Medzi príklady patria: <ul style="list-style-type: none"> • účty v bankách; • pohľadávky; • zásoby a investície u tretích osôb; • sumy splatné veriteľom; • zmluvné podmienky; • zmluvy; • transakcie medzi účtovnou jednotkou a ostatnými stranami. Externé potvrdenia sa tiež môžu použiť na vysporiadanie sa s absenciou určitých podmienok. Napríklad, neexistujú žiadne „postranné dohody o predaji“, ktoré by mohli ovplyvniť zaradenie výnosov do správneho obdobia.
Dajú sa využiť dôkazy získané v predchádzajúcich obdobiach?	Za predpokladu, že dôkazy sa netýkajú významného rizika a uplatňujú sa niektoré ďalšie kritériá (napr. žiadna zmena kontroly a žiadny významný ľudský prvok v kontrolnej činnosti), stačí, ak sa testy prevádzkovej účinnosti kontrol vykonajú raz za tri audity (pre viac informácií pozri zväzok 1, kapitolu 10.5).
Potrebuje audítor experta?	Je na získanie primeraných audítorských dôkazov potrebná aj odbornosť v inej oblasti, ako je účtovníctvo a audítorstvo?
Venovala sa pozornosť aj záverečnej fáze zostavenia účtovnej závierky?	Nasledujúce substantívne postupy sa vyžadujú vo vzťahu k záverečnej fáze zostavenia účtovnej uzávierky: <ul style="list-style-type: none"> • odsúhlasenie alebo zladenie finančných výkazov podkladovými účtovnými záznamami; a • preskúvanie významných účtovných záznamov a ďalších úprav vykonaných počas zostavovania finančných výkazov.
Venovala sa pozornosť významným rizikám?	Pri každom riziku, ktoré je posúdené ako významné, je audítor povinný navrhnúť a vykonať substantívne postupy (príp. doplnené testmi kontrol). Substantívne analytické postupy nemožno použiť samostatne a majú byť doplnené o testy detailov. Ak sa audítor spolieha na prácu internej kontroly zameranej na významné riziko, je povinný túto kontrolu v bežnom období preveriť.

Typ postupu	Opis
Aktualizovali sa dôkazy získané v priebehu obdobia?	Aktualizujte výsledky priebežných substantívnych postupov tak, že sa budete venovať aj zostávajúcemu obdobiu. Sem patria: <ul style="list-style-type: none"> • kombinácia substantívnych postupov s testmi kontrol za sledované obdobie, alebo • dodatočné substantívne postupy, ktoré poskytujú dostatočný základ pre rozšírenie záverov auditu z dátumu v priebehu obdobia na koniec tohto obdobia.
Venovala sa pozornosť aj potenciálnym rizikám podvodu?	Napríklad zvýšený profesionálny skepticizmus, zahrnutie prvku nepredvídateľnosti pri voľbe audítorských postupov a pod. (pozri zväzok 2, kapitolu 16.8.)

16.11 Dokumentovanie celkovej reakcie a podrobných plánov auditu

Celková reakcia sa môže zdokumentovať v samostatnom dokumente alebo, častejšie, v rámci celkovej stratégie auditu.

Podrobný plán je často dokumentovaný vo forme programu auditu, ktorý opisuje typ a rozsah postupov a tvrdenie(ia), na ktoré sú zamerané. Môže v ňom byť poskytnutý aj priestor na zaznamenávanie údajov o tom, kto vykonal jednotlivé kroky a zistenia.

NA ZVÁŽENIE

Časový harmonogram

Zvážte, či niektoré z plánovaných audítorských postupov môžu byť vykonané v rovnakom čase ako postupy na posúdenie rizík.

Zmeny plánu

Ak plánované postupy musia byť upravené na základe dôkazov alebo iných získaných informácií, aktualizujte celkovú stratégiu a plán auditu a zdôvodnite tieto zmeny.

Preverenie

Uistite sa, že audítorské postupy a príslušná pracovná dokumentácia je podpísaná a datovaná zostavovateľom a overovateľom pred dokončením auditu.

16.12 Informovanie o pláne auditu

Za celkovú stratégiu auditu, celkovú reakciu a plán auditu je v plnom rozsahu zodpovedný audítor. Často je však užitočné diskutovať o niektorých prvkoch podrobného plánu auditu (ako je napr. časový harmonogram) s manažmentom. Takéto diskusie často vyústia do menších zmien plánu, s cieľom koordinovať časový harmonogram a uľahčiť vykonanie niektorých postupov.

Manažment nemá byť podrobne informovaný o presnom programe auditu a jeho časovom harmonograme a takisto sa nesmie meniť zameranie alebo rozsah auditu na základe požiadaviek manažmentu. Tieto požiadavky by mohli ohroziť fungovanie auditu, urobili by audítorské postupy príliš predvídateľné a mohli by viesť k obmedzeniu rozsahu.

Štandardy ISA 260 uvádzajú niekoľko skutočností, o ktorých má audítor povinnosť informovať osoby poverené spravovaním (pre zoznam týchto skutočností pozri zväzok 2, kapitolu 5.3). Tieto požiadavky sú zvolené tak, aby zabezpečili efektívnu obojstrannú komunikáciu audítora, manažmentu a osôb poverených spravovaním.

NA ZVÁŽENIE

Audítori by mali zvážiť periodické a pravidelné informovanie manažmentu o aktuálnom stave, s cieľom informovať ho o všetkých predbežných zisteniach, predložiť požiadavky na poskytnutie dodatočnej dokumentácie a na zabezpečenie nevyhnutnej súčinnosti, a/alebo prediskutovať iné problémové body.

O všetkých významných zmenách plánu auditu by mal byť informovaný aj manažment a osoby poverené spravovaním.

16.13 Prípadové štúdie – Audítorský plán reakcie

Podrobnosti k prípadovým štúdiám nájdete v zväzku 2, kapitole 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Nasledujúce príklady prípadových štúdií načrtávajú úvahy a možné audítorské postupy, ktoré by mohli byť využité pri voľbe podrobného plánu auditu pre pohľadávky. Vzhľadom na to, že účelom plánu auditu je znížiť riziko významnej nesprávnosti na prijateľne nízku úroveň, je dôležité analyzovať riziká zistené vo fáze hodnotenia rizík pre cyklus výnosy/ /pohľadávky/inkaso.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Podľa hodnotenia rizík uvedených v zväzku 2, kapitole 14.6 – Zhrnutie fázy posúdenia rizík boli medzi posúdené riziká zahrnuté tieto:

Posúdené riziká na úrovni finančných výkazov (vysoké, stredné alebo nízke)	Nízke			
Tvrdenia (úplnosť, existencia, správnosť a ocenenie)	Ú	E	A	O
Posúdené riziká na úrovni tvrdení (vysoké, stredné alebo nízke)	N	S	N	S
Zmeny posúdených rizík z predchádzajúceho obdobia (žiadne)				

Otázky, ktoré sa majú zvážiť pri tvorbe plánu auditu pre pohľadávky:

Úvahy pri plánovaní	Reakcia
1. Existujú tvrdenia, pri ktorých nestačia iba substantívne postupy?	<i>Na úplnosť tržieb sa bude zameriavať kombinácia testov kontrol a analytických postupov. Poznámka pre budúci rok – ak tržby cez internet vzrastú, môže vzniknúť potreba ďalších testov kontrol z dôvodu straty možnosti ich odsledovania pomocou písomností.</i>
2. Predpokladá sa spoľahlivosť internej kontroly transakčného reťazca/procesov? Ak áno, mohli by byť testované kontroly, aby sa znížila potreba/rozsah iných substantívnych postupov?	<i>Testy kontrol by sa mohli použiť na také zníženie úrovne rizika, ktorú majú zabezpečiť iné substantívne postupy (potvrdenia) zamerané na pohľadávky. Nie sme si však úplne istí spoľahlivou funkčnosťou kontroly, takže budú použité iba substantívne postupy.</i>
3. Sú k dispozícii substantívne analytické postupy, ktoré by mohli znížiť potrebu/rozsah ostatných audítorských postupov?	<i>Nie.</i>
4. Je potrebné začleniť prvok nepredvídateľnosti alebo dodatočné audítorské postupy (napr. zamerané na podvody, riziko a pod.)?	<i>Na vysporiadanie sa s rizikom obchádzania kontrol manažmentu sa vykonajú niektoré rozšírené audítorské postupy.</i>
5. Existujú významné riziká, ktoré vyžadujú špeciálnu pozornosť?	<i>Existuje niekoľko možných rizík podvodov (zväzok 2, kapitola 9) vo vzťahu k účtovnému zobrazeniu výnosov. Na tie sa budú zameriavať vhodne prispôbené substantívne testy detailov. <i>Oceňovanie pohľadávok predstavuje špecifické riziko, vyžadujúce si osobitnú pozornosť. Budú vykonané ďalšie analýzy a previerky následných platieb. <i>Počas celého trvania auditu treba mať na pamäti nezverejnené transakcie so spriaznenými osobami, vymykajúce sa bežnému podnikaniu.</i></i></i>

Na základe odborného úsudku audítora je nevyhnutná vhodná kombinácia postupov na zníženie rizika významnej nesprávnosti (RVN) na prijateľne nízku úroveň pre príslušné tvrdenia (týka sa to zostatku pohľadávok). Nasleduje ukážka audítorskej reakcie na posúdenú úroveň rizika v oblasti pohľadávok.

Zhrnutie navrhnutej audítorskej reakcie (zaškrtnite príslušné políčka pod Ú E S O)	Ú	E	S	O
A. Substantívne testy detailov – všetky významné kategórie transakcií, zostatky účtov a zverejnenia	X	X	X	X
B. Substantívne testy detailov – prispôbené na konkrétne riziká (výber vzoriek, podvod, závažné riziká atď.)				X
C. Substantívne analytické postupy (celkové dôkazy a pod.)		X		
D. Testy kontrol (prevádzková funkčnosť)	X			
Na základe odborného úsudku stačia uvedené postupy na vysporiadanie sa s posúdenými rizikami? (áno/nie) Ak nie, vysvetlite ďalej.	áno	áno	áno	áno
Pripomienky:				

Vzorový program auditu, ktorý obsahuje reakciu na identifikované riziká, je uvedený v poznámkach k prípadovej štúdií v zväzku 2, v kapitole 17.7.

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Podľa hodnotenia rizík uvedených v zväzku 2, kapitole 14.6 – Zhrnutie fázy posúdenia rizík boli medzi posúdené riziká zahrnuté tieto:

Posúdené riziká na úrovni finančných výkazov (vysoké, stredné alebo nízke)	Stredné			
Tvrdenia (úplnosť, existencia, správnosť a ocenenie)	Ú	E	S	O
Posúdené riziká na úrovni tvrdení (vysoké, stredné alebo nízke)	N	S	S	N
Zmeny posúdených rizík z predchádzajúceho obdobia (žiadne) Zvýšené riziká z transakcií so spriaznenými osobami a možného podvodu v dôsledku Rajovej neprítomnosti.				

Otázky, ktoré treba zvážiť pri vypracovaní audítorského plánu v oblasti pohľadávok:

Úvahy pri plánovaní	Reakcia
1. Existujú tvrdenia, pri ktorých nestačia iba substantívne postupy?	Nie.
2. Predpokladá sa spoľahlivosť internej kontroly transakčného reťazca/procesov? Ak áno, mohli by byť testované kontroly, aby sa znížila potreba/rozsah iných substantívnych postupov?	Vzhľadom na malú veľkosť účtovnej jednotky sú existujúce kontroly limitované. S internou kontrolou sme sa oboznámili, ale kontroly nebudeme testovať a ani sa na ne nebudeme spoliehať.
3. Sú k dispozícii substantívne analytické postupy, ktoré by mohli znížiť potrebu/rozsah ostatných audítorských postupov?	Na úplnosť tržieb bude zameraná kombinácia substantívneho analytického postupu a testov detailov.
4. Je potrebné začleniť prvok nepredvídateľnosti alebo dodatočné audítorské postupy (napr. zamerané na podvody, riziko a pod.)?	Nie sú považované za potrebné, keďže zostatky týkajúce sa pohľadávok na konci roka sa primárne týkajú spoločnosti Dephta.
5. Existujú významné riziká, ktoré vyžadujú špeciálnu pozornosť?	Možnosť nekonzistentného vykazovania výnosov alebo podvod sa bude riešiť pomocou vhodne prispôbených substantívnych testov detailov. Počas celého trvania auditu treba mať na pamäti nezverejnené transakcie so spriaznenými osobami, vymykajúce sa bežnému podnikaniu.

Nasleduje vzorová audítorská reakcia na posúdenú úroveň rizík v oblasti pohľadávok.

Zhrnutie navrhovanej audítorskej reakcie (zaškrtnite príslušné políčka pod ÚESO)	Ú	E	S	O
A. Substantívne testy detailov – všetky významné kategórie transakcií, zostatky účtov a zverejnenia	X	X	X	X
B. Substantívne testy detailov – prispôbené na konkrétne riziká (výber vzoriek, podvod, závažné riziká atď.)	X	X	X	
C. Substantívne analytické postupy (celkové dôkazy a pod.)		X		
D. Testy kontroly (prevádzková funkčnosť)				
Na základe odborného úsudku stačia uvedené postupy na vysporiadanie sa s posúdenými rizikami? (áno/nie) Ak nie, vysvetlite ďalej.	áno	áno	áno	áno
Pripomienky: <i>žiadne</i>				

Vzorový program auditu, ktorý je reakciou na identifikované riziká, je uvedený v poznámkach k prípadovej štúdii v zväzku 2, kapitole 17.7.

17 Určenie rozsahu testovania

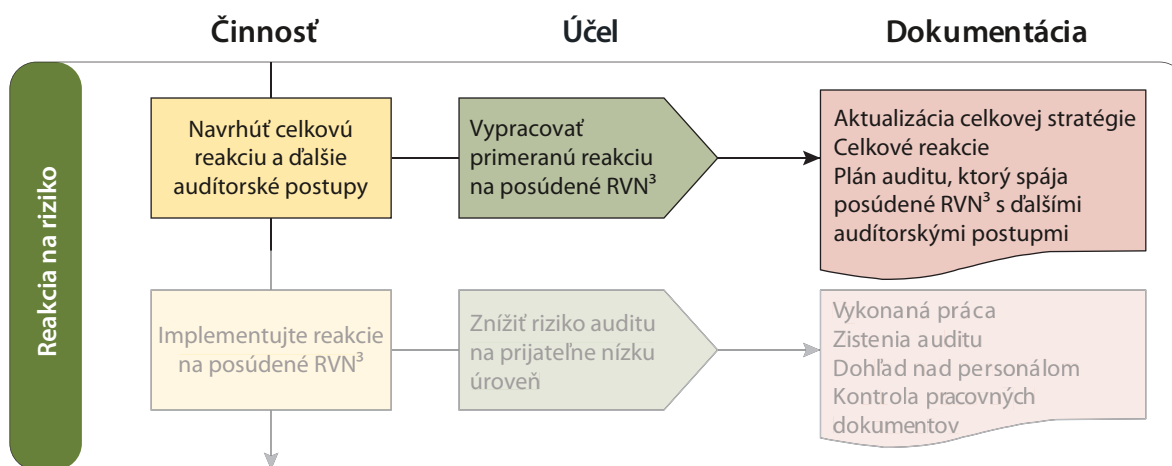
Obsah kapitoly

Usmernenie k určaniu rozsahu testovania, ktoré sa požaduje v dôsledku posúdených rizík významnej nesprávnosti.

Relevantné štandardy ISA

330, 500, 530

Schéma 17.0-1



Poznámky:

1. RVN – riziká významných nesprávností.

Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

330.12	<p>Ak audítor získava audítorské dôkazy o účinnosti fungovania kontrol v priebehu účtovného obdobia, je povinný:</p> <p>(a) obstarat' si audítorské dôkazy o závažných zmenách týchto kontrol po skončení priebežného obdobia,</p> <p>(b) určiť, aké dodatočné audítorské dôkazy treba získať za zostávajúce obdobie (pozri odseky A33 – A34).</p>
--------	--

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> <ul style="list-style-type: none"> (a) účinnosť ostatných prvkov internej kontroly vrátane kontrolného prostredia, monitorovania kontrol účtovnou jednotkou a procesu, ktorý účtovná jednotka používa na posudzovanie rizík, (b) riziká vyplývajúce z charakteristických vlastností kontroly vrátane skutočnosti, či ide o manuálnu alebo automatizovanú kontrolu, (c) účinnosť všeobecných IT kontrol, (d) 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, (e) či nedostatok zmien konkrétnej kontroly nevedie k riziku prameniacemu zo zmeny okolností, (f) riziká významnej nesprávnej a stupeň spoliehania sa na kontrolu (pozri odsek A35).
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 aktuálneho 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).
530.5	<p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené pojmy tento význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Výber vzorky v audite (výber vzorky) – uplatnenie audítorských postupov na menej ako 100 % položiek v rámci súboru relevantného z hľadiska auditu tak, aby všetky jednotky zahrnuté do výberu vzorky mali šancu byť vybrané s cieľom poskytnúť audítorovi primeraný základ na vytvorenie záverov týkajúcich sa celého súboru. (b) Súbor dát (populácia) – kompletný súbor údajov, z ktorých sa vyberá vzorka a o ktorom si chce audítor vytvoriť záver. (c) Riziko vyplývajúce z výberu vzorky – riziko, že záver audítora založený na vzorke sa môže líšiť od záveru, ku ktorému by audítor dospel, keby sa ten istý audítorský postup uplatnil na celý súbor. Riziko vyplývajúce z výberu vzorky môže viesť k dvom typom chybných záverov: <ul style="list-style-type: none"> (i) to, že v prípade testu kontrol budú kontroly účinnejšie, než v skutočnosti sú, alebo že v prípade testu detailov nebude existovať významná nesprávnosť, aj keď v skutočnosti existuje. Audítor má obavy najmä z takéhoto typu chybných záverov, lebo ovplyvňujú účinnosť auditu a zvyšujú pravdepodobnosť nevhodného audítorského stanoviska; (ii) to, že v prípade testu kontrol budú kontroly menej účinné, než v skutočnosti sú, alebo že v prípade testu detailov bude existovať významná nesprávnosť, aj keď v skutočnosti neexistuje. Tento typ chybného záveru ovplyvňuje efektívnosť auditu, lebo zvyčajne vedie k ďalším prácam, ktorých cieľom je potvrdiť, že pôvodné závery boli nesprávne.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
530.5	<p>(d) Riziko nevyplývajúce z výberu vzorky – riziko, že audítor dospeje k chybnému záveru z dôvodu, ktorý nesúvisí s rizikom spojeným s výberom vzorky (pozri odsek A1).</p> <p>(e) Anomália – nesprávnosť alebo odchýlka, ktorá preukázateľne nie je reprezentatívna pre nesprávnosti alebo odchýlky v rámci súboru dát.</p> <p>(f) Jednotka na výber vzorky – jednotlivé položky vytvárajúce súbor dát (pozri odsek A2).</p> <p>(g) Štatistický výber vzorky – metóda výberu vzorky s týmito charakteristickými vlastnosťami:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) náhodný výber položiek vzorky, a (ii) uplatnenie teórie pravdepodobnosti na vyhodnotenie výsledkov vzorky vrátane zisťovania rizika súvisiaceho s výberom vzorky. <p>Metóda výberu vzorky, ktorá sa nevyznačuje charakteristickými vlastnosťami uvedenými v bodoch (i) a (ii), sa považuje za neštatistický výber vzorky.</p> <p>(h) Stratifikácia – proces rozdelenia súboru dát na podsúbory, keď každý podsúbor je skupinou pozostávajúcou z jednotiek vzorky s podobnými vlastnosťami (často peňažnou hodnotou).</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Prípustná nesprávnosť – peňažná suma, ktorú stanovil audítor a snaží sa pre ňu získať primerané uistenie o tom, že táto audítorom stanovená peňažná suma nie je menšia ako nesprávnosť, ktorá skutočne existuje v rámci súboru (pozri odsek A3). (j) Prípustná miera výskytu odchýlky – audítorom stanovená miera výskytu odchýlky od predpísaných postupov internej kontroly, pre ktorú sa audítor snaží získať primerané uistenie, že táto miera výskytu odchýlky stanovená audítorom nie je menšia ako miera výskytu odchýlky, ktorá skutočne existuje v rámci súboru dát.

17.1 Prehľad

Dostatočné a vhodné auditorské dôkazy sa dajú získať výberom a preskúmaním nasledujúceho.

Schéma 17.1-1

Výber a preskúmanie	
všetkých položiek (100 % preskúmanie)	<p>Tento prístup je vhodný, ak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • súbor dát je tvorený malým počtom položiek s veľkou hodnotou; • existuje významné riziko a iné spôsoby neposkytujú dostatočné a vhodné dôkazy; a • pri väčšom súbore dát možno použiť CAAT na elektronické testovanie opakovaných výpočtov alebo iných procesov.

Výber a preskúmanie	
špecifických položiek	<p>Tento prístup je vhodný pri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kľúčových položkách alebo položkách s vysokou hodnotou, ktoré by samostatne mohli mať za následok významnú nesprávnosť; • všetkých položkách presahujúcich určitú hodnotu; • všetkých nezvyčajných alebo senzitívnych položkách alebo zverejneniach vo finančných výkazoch; • všetkých položkách, ktoré sú vysoko náchylné na nesprávnosť; • položkách, ktoré poskytujú informácie o takých skutočnostiach, ako je napr. charakter účtovnej jednotky, charakter transakcií a internej kontroly; • položkách pri testovaní fungovania určitých kontrolných aktivít.
reprezentatívnej vzorky položiek zo súboru dát	<p>Tento prístup je vhodný na formovanie záveru o celom súbore údajov na základe výberu a preskúmania reprezentatívnej vzorky položiek v rámci daného súboru dát. Veľkosť vzorky možno určiť pomocou štatistických alebo neštatistických metód.</p>

Rozhodnutie, ktorý prístup sa použije, bude závisieť od okolností. Použitie niektorého prístupu alebo kombinácia uvedených prístupov môže byť vhodná práve pre konkrétnu situáciu.

Určenie výberu vzoriek ako najefektívnejšieho spôsobu dosiahnutia potrebného zníženia rizika súvisiaceho s určitým tvrdením má niekoľko výhod, ako je znázornené ďalej.

Schéma 17.1-2

	Výhody
Použitie reprezentatívnych vzoriek	Dajú sa vyvodiť platné závery. Cieľom audítora je dosiahnutie primeraného zníženia rizika, a nie absolútna istota.
	Výsledky sa dajú kombinovať s výsledkami iných testov. Pre výraznejšie zníženie rizika sa dajú skombinovať dôkazy získané z jedného zdroja s dôkazmi získanými z iného zdroja.
	Preskúmanie všetkých údajov neposkytne absolútnu istotu. Napríklad nezaznamenané transakcie sa nikdy neodhalia.
	Úspora nákladov. Vynaloženie nákladov na preskúmanie každého zápisu v účtovných záznamoch a všetkých podporných dôkazov by bolo nevhodné.

Zväzok 1, kapitola 10 sa zaoberá charakterom a použitím ďalších auditorských postupov. Táto kapitola sa zameriava na rozsah testovania a použitie techník pre výber vzoriek.

Techniky výberu vzoriek

Výber vzoriek sa nemusí vykonávať ako auditorský postup, ale tam, kde sa využíva, musia mať všetky jednotky v súbore dát (napr. transakcie týkajúce sa predaja alebo zostatky týkajúce sa pohľadávok), vyberané ako vzorky, rovnakú možnosť byť vybrané. Je to potrebné na to, aby mohol audítor vyvodiť primerané závery o celom súbore dát.

V každej vzorke, ktorá reprezentuje menej ako 100 % súboru dát, existuje riziko, že nesprávnosť nemusí byť identifikovaná a že môže prekročiť tolerovanú hranicu nesprávnosti alebo odchýlky. Ide o tzv. riziko vyplývajúce z výberu vzorky. Riziko vyplývajúce z výberu vzorky sa dá znížiť zvýšením veľkosti vzorky, zatiaľ čo riziko nevyplývajúce z výberu vzorky sa dá znížiť vhodným plánovaním zákazky, dohľadom a preverením.

V audite sa bežne používajú dva typy výberu vzoriek, uvedené ďalej.

Schéma 17.1-3

Vlastnosti vzorky	
Štatistický výber vzorky	Vzorka sa vyberá náhodne. Znamená to, že každá položka súboru dát má známu (štatisticky zodpovedajúcu) pravdepodobnosť, že bude vybraná.
	Výsledky sa dajú matematicky predpovedať. Pri hodnotení výsledkov výberu vzorky vrátane určenia rizika použitia vybraných vzoriek sa dá použiť teória pravdepodobnosti.
Neštatistický výber vzorky alebo výber vzorky na základe úsudku	Ide o prístup k výberu vzorky, ktorý nemá vlastnosti uvedené pri štatistickom výbere vzorky.

Pri určovaní veľkosti vzorky audítor určí prípustnú mieru odchýlky (výnimky).

- **Substantívne postupy**

Vykonávacia významnosť (či už celková alebo pre špecifickú položku) je stanovená vo vzťahu k celkovej významnosti. Prípustná úroveň nesprávností je určená vo vzťahu k vykonávacej významnosti (či už celkovej, alebo pre špecifickú položku, podľa jednotlivých prípadov). Čím vyššie je stanovená prípustná úroveň nesprávností, tým väčšia je veľkosť vzorky. Za zmienku stojí fakt, že prípustná úroveň nesprávností je často rovnaká ako úroveň vykonávacej významnosti.

- **Testy kontrol**

Pri testoch kontroly je pravdepodobné, že prípustná miera odchýlky bude veľmi nízka, často nepripúšťajúca žiadne odchýlky alebo možno iba jednu. Testy kontrol poskytujú dôkazy o tom, či kontroly fungujú alebo nie. Preto by boli použité iba tam, kde sa očakáva spoľahlivá funkčnosť kontroly.

17.2 Použitie výberu vzoriek

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
530.6	Audítor pri vypracúvaní audítorskej vzorky zohľadní účel audítorského postupu a charakteristické vlastnosti súboru dát, z ktorého sa bude vzorka vyberať (pozri odseky A4 – A9).
530.7	Audítor určí dostatočne veľkú vzorku, aby sa riziko pri výbere vzorky znížilo na prijateľne nízku úroveň (pozri odseky A10 – A11).
530.8	Audítor vyberá položky do vzorky tak, aby mala každá jednotka výberu vzorky v súbore dát šancu byť vybraná (pozri odseky A12 – A13).
530.9	Audítor uplatní audítorské postupy vhodné pre daný cieľ na každú vybranú položku.
530.10	Ak sa audítorský postup na vybranú položku nedá aplikovať, audítor postup uplatní na náhradnú položku (pozri odsek A14).
530.11	Keď audítor nedokáže na vybranú položku aplikovať vypracované audítorské postupy alebo vhodné náhradné postupy, považuje túto položku za odchýlku od predpísanej kontroly v prípade testu kontrol alebo za nesprávnosť v prípade testu detailov (pozri odsek A15 – A16).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
530.12	Audítor preskúma charakter a príčinu všetkých zistených odchýlok alebo nesprávností a vyhodnotí ich možný vplyv na cieľ auditorského postupu a na ostatné oblasti auditu (pozri odsek A17).
530.13	Vo veľmi ojedinelých situáciách, keď audítor nesprávnosť alebo odchýlku odhalenú vo vzorke považuje za anomáliu, je audítor povinný získať vysokú mieru uistenia, že nesprávnosť alebo odchýlka nie je pre daný súbor dát reprezentatívna. Túto vysokú mieru uistenia získa audítor vykonaním dodatočných auditorských postupov s cieľom získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy o tom, že nesprávnosť alebo odchýlka neovplyvňuje zvyšok súboru dát.
530.14	V prípade testov detailov premietne audítor nesprávnosti, ktoré nájde vo vzorke, na celý súbor dát (pozri odseky A18 – A20).
530.15	Audítor je povinný vyhodnotiť: (a) výsledky vzorky (pozri odseky A21 a A22), (b) skutočnosť, či výber vzorky v audite poskytol primeraný základ pre závery o testovanom súbore dát (pozri odsek A23).

Formovanie východiska

Pri zvažovaní štatistických a neštatistických techník výberu vzorky sa audítor zaoberá nasledujúcimi skutočnosťami a dokumentuje ich.

Schéma 17.2-1

Faktory na zváženie	Poznámky
Účel testu	Východiskom pre navrhnutie testu je stanovenie účelu testu a toho, na aké tvrdenia má byť zameraný.
Primárny zdroj dôkazov	Aký je primárny zdroj dôkazov pre každé tvrdenie, s ktorým je potrebné sa vysporiadať, a aký je sekundárny zdroj? Táto diferenciácia pomôže zabezpečiť, že úsilie auditu bude smerované správnym smerom.
Predchádzajúce skúsenosti	Aká bola skúsenosť (ak nejaká bola) s vykonávaním podobných testov v predchádzajúcich obdobiach? Zvážte účinnosť testu a existenciu a charakter odchýlok (chýb), ak nejaké sú, vo vybraných vzorkách.
O aký súbor dát ide	Zabezpečte, že súbor dát, ktorý sa má testovať, stačí na dosiahnutie cieľov testu. Výber vzoriek vedie k tomu, že sa neidentifikujú alebo netestujú položky, ktoré ešte nie sú zahrnuté v súbore. Napríklad vzorka zostatkov pohľadávok sa dá použiť na testovanie existencie pohľadávok, ale takýto súbor dát by nestačil na testovanie úplnosti pohľadávok. Zvážte tiež veľkosť súboru. V niektorých prípadoch sa nemusí dospieť k štatisticky relevantnému záveru, ak je súbor dát, ktorý sa má testovať, príliš malý.
Akú jednotku výberu vzorky použiť?	Zvážte účel testu a tvrdenie, na ktoré je tento test zameraný. Toto rozhodnutie určí, aké položky sa budú vyberať na testovanie. K príkladom patria odberateľské faktúry, objednávky a zostatky nesplatených pohľadávok voči odberateľom.

Faktory na zváženie	Poznámky
Štatistická alebo neštatistická vzorka	Štatisticky relevantné závery sa dajú vyvodiť zo štatisticky vybraných vzoriek. Závery vychádzajúce z odborného úsudku sa dajú vyvodiť z neštatisticky vybraných vzoriek na základe úsudku. Neštatistický výber vzoriek sa často používa v kombinácii s inými audítorskými postupmi, ktoré sa zaoberajú tým istým tvrdením.
Vymedzenie odchýlky	Neschopnosť správne vymedziť odchýlky bude mať za následok premárnený čas zamestnancov pri preverovaní drobných výnimiek, ktoré však nepredstavujú odchýlku. Rovnako je potrebné stanoviť to, ako majú zamestnanci podieľajúci sa na audite ďalej postupovať pri zisťovaní dôvodov následkov odchýlok.
Sú nejaké položky s vysokou hodnotou, ktoré treba vylúčiť?	Ak sú v súbore dát väčšie transakcie alebo zostatky, ktoré sa dajú posúdiť samostatne, môže byť veľkosť vzorky zostávajúcej časti tohto súboru dát menšia. V niektorých prípadoch môžu dôkazy získané z testovania väčších transakcií alebo zostatkov stačiť na úplné eliminovanie potreby výberu vzorky.
Použitie CAAT	Mohli by počítačom podporované audítorské techniky (CAAT) poskytnúť lepší alebo efektívnejší výsledok? Pri mnohých testoch sa dá testovať 100 % súboru dát s pomocou techník CAAT (na rozdiel od testovania iba vzorky) a môžu byť pripravené zostavy podľa potreby, v ktorých budú identifikované nezvyčajné položky, ktorým by sa mala následne venovať pozornosť.
Je možná stratifikácia?	<p>Zvážte, či sa dá súbor dát stratifikovať tak, že sa na základe zvoleného parametra rozdelí do konkrétnych čiastkových súborov reprezentujúcich intervaly hodnoty tohto parametra.</p> <p>Napríklad, ak súbor dát obsahuje niekoľko transakcií s vysokými hodnotami, dá sa (na účely testov detailov) stratifikovať na základe peňažne vyjadrenej hodnoty. To umožní, aby sa audit viac zameriaval na položky s vyššími hodnotami, keďže tieto položky môžu mať z pohľadu nadhodnotenia najväčší potenciál pre vznik nesprávností.</p> <p>Súbor dát sa tiež dá stratifikovať podľa konkrétneho parametra, ktorý naznačuje vyššie riziko nesprávností. Pri testovaní primeranosti opravnej položky k pochybným pohľadávkam (ocenenie pohľadávok) sa môžu zostatky pohľadávok stratifikovať podľa doby nesplatenia.</p> <p>Tam, kde sa čiastkové súbory dát testujú samostatne, nesprávnosti budú stanovené pre každý stratifikačný interval samostatne. Stanovené nesprávnosti za každý stratifikačný interval sa môžu následne kombinovať, aby sa zväzil možný dosah týchto nesprávností na zostatok daného účtu alebo kategórie transakcií.</p>
Aká presnosť sa vyžaduje?	<p>Vykonávacia významnosť sa často používa ako základ pre stanovenie prípustnej nesprávnosti. Rovnako reprezentuje úroveň presnosti pre štatistické testovanie.</p> <p>Vykonávacia významnosť by bola stanovená na hodnote, ktorá zohľadní aj možnú existenciu tých neodhalených a nevýznamných nesprávností, ktoré majú v súhrne významnú hodnotu.</p>

Faktory na zváženie	Poznámky
Aký stupeň spoľahlivosti sa vyžaduje?	<p>Spoľahlivosť predstavuje úroveň prijateľného rizika (detekčného rizika) toho, že test neposkytne presné výsledky. Vyžaduje sa vysoká úroveň spoľahlivosti (vyúsťujúca do väčšej vzorky) alebo nižšia úroveň spoľahlivosti (vyúsťujúca do menšej vzorky)?</p> <p>Požadovaná úroveň spoľahlivosti v konkrétnom teste bude vychádzať napríklad z nasledujúcich faktorov:</p> <ul style="list-style-type: none"> dôkazy získané z iných zdrojov než sú analytické preverovania, ostatné substantívne postupy a testovanie prevádzkovej účinnosti príslušných kontrol; a dôležitosť tvrdení týkajúcich sa finančných výkazov alebo riadkovej položky v porovnaní s celkovou významnosťou. <p>Napríklad, spoľahlivosť na úrovni 95 % naznačuje, že ak sa vykonal konkrétny test 100-krát (pričom sa reprezentatívne transakcie vyberali náhodne), výsledok by bol správny (v rámci tolerancie nesprávností) 95-krát zo 100 testov. Existuje teda riziko, že 5 testov zo 100 bude mať nesprávny výsledok.</p>

Tam, kde sa plánuje štatistický výber vzoriek, sa venuje pozornosť aj prípustnej úrovni nesprávností alebo odchýlky.

Schéma 17.2-2

Faktory na zváženie	Poznámky
Aká je prípustná nesprávnosť alebo úroveň odchýlky?	<p>Prípustná nesprávnosť sa používa pri testoch detailov preto, aby bolo možné sa vysporiadať s rizikom, že súhrn jednotlivito nevýznamných nesprávností povedie k významnej nesprávnosti finančných výkazov a tiež aj preto, aby sa vytvoril priestor pre zohľadnenie možných neodhalených nesprávností. Prípustná nesprávnosť reprezentuje uplatnenie vykonávacej významnosti pri konkrétnom postupe výberu vzoriek. Prípustná nesprávnosť môže mať hodnotu rovnajúcu sa hodnote vykonávacej významnosti alebo nižšiu.</p> <p>Prípustná úroveň odchýlky sa používa na testovanie kontrol v prípade, kde audítor stanoví úroveň odchýlky od predpísaných postupov internej kontroly tak, aby získal primeranú úroveň uistenia. Audítor sa snaží získať primeranú úroveň uistenia o tom, že skutočná úroveň odchýlky v súbore dát neprekročila stanovenú úroveň odchýlky.</p>

17.3 Rozsah substantívnych postupov (Využitie štatistického výberu vzorky)

Čím väčšie je riziko významnej nesprávnosti, tým väčší je rozsah požadovaných substantívnych postupov. Rozsah substantívnych postupov sa dá znížiť testovaním prevádzkovej účinnosti internej kontroly. V prípade neuspokojivých výsledkov sa však môže rozsah požadovaných substantívnych postupov v skutočnosti zvýšiť.

Stanovenie veľkosti vzorky – výber vzorky na báze peňažnej jednotky

Najčastejšie používanou metódou výberu vzorky pre testy detailov je výber na báze peňažnej jednotky. V tejto metóde je pravdepodobnosť výberu položky (napr. zostatku pohľadávok) na testovanie priamoúmerná peňažnej hodnote tejto položky. Takže v prípade pohľadávky so zostatkom 6 000 € je trojnásobne väčšia pravdepodobnosť, že bude vybraná, než je to v prípade pohľadávky so zostatkom 2 000 €. V rámci tejto metódy nie je správne vykonávať výber podľa fyzických jednotiek, napríklad každú päťdesiatu faktúru alebo transakciu.

Aj keď je metóda výberu vzorky na báze peňažnej jednotky najčastejšie používanou metódou výberu vzorky zo strany audítorov, existujú aj iné metódy výberu vzorky, ktoré môžu byť za určitých okolností dokonca vhodnejšie. Opis týchto iných metód výberu vzorky však v tejto príručke nie je zahrnutý.

Výber faktorov spoľahlivosti

Pri voľbe substantívnych testov môže audítor považovať za užitočné rozlišovať tri úrovne redukcie rizika, a to vysokú, strednú a nízku úroveň. Rozdiel medzi jednotlivými úrovňami môže vychádzať z faktora spoľahlivosti, ktorý sa uplatnil pri výbere vzorky. Čím vyšší je faktor spoľahlivosti, tým väčšia je veľkosť vzorky a úroveň dosiahnutej redukcie rizika. Táto skutočnosť je ilustrovaná v nasledujúcej schéme, ktorá uvádza typické úrovne spoľahlivosti potrebnej na dosiahnutie vysokej, strednej či nízkej úrovne zníženia rizika.

Schéma 17.3-1

Požadovaná redukcia rizika	Úroveň spoľahlivosti	Faktor spoľahlivosti
Vysoká	95 %	3.0
Stredná	80 - 90 %	1,6 – 2,3
Nízka	65 - 75 %	1,1 – 1,4

Efektívny súbor audítorských postupov zvolený ako reakcia na posúdené riziká a špecifické tvrdenia môže obsahovať kombináciu testov kontrol a substantívnych postupov.

Nasledujúca schéma uvádza čiastočný zoznam faktorov spoľahlivosti pre rôzne úrovne spoľahlivosti. Napríklad, ak sa požaduje 90 % úroveň spoľahlivosti, faktor spoľahlivosti, ktorý sa má použiť, sa bude rovnať 2,3.

Schéma 17.3-2

Úroveň spoľahlivosti	Faktor spoľahlivosti
50 %	0,7
55 %	0,8
60 %	0,9
65 %	1,1
70 %	1,2
75 %	1,4
80 %	1,6
85 %	1,9
90 %	2,3
95 %	3,0
98 %	3,7
99 %	4,6

Výber vzorky

Schéma 17.3-3

Peňažná jednotka	Opis
Proces výberu vzorky	Zo súboru dát odstráňte položky s vysokými hodnotami a kľúčové položky.
	Vypočítajte interval výberu vzorky.
	Pre výber prvej položky zvolte náhodný začiatkový bod. Náhodný začiatkový bod môže byť v rozsahu od 1 € do konca intervalu výberu vzorky. Každý následný výber bude zodpovedať súčtu hodnôt predchádzajúceho výberu a jednonásobku intervalu výberu vzorky..

Poznámka: Uistite sa, že proces výberu vzorky vrátane spôsobu určenia náhodného začiatkového bodu (výstup z generátora náhodných čísel alebo výsledok uplatnenia profesionálneho úsudku) je náležite zdokumentovaný.

Krok 1 – Vypočítajte interval výberu vzorky

Vzorec má nasledujúci tvar:

$$\text{Interval výberu vzorky} = \text{vykonávacia významnosť (prípustná nesprávnosť)} / \text{faktor spoľahlivosti}$$

Ak bol interval výberu vzorky 17 391 €, prvý vybraný účet bude zvolený náhodne z tých, ktorých suma je v desaťtisícoch €. Druhý vybraný účet bude účet, v ktorom súhrnná hodnota dosahuje sumu 27 391 € (začiatkový bod + interval výberu vzorky = 10 000 € + 17 391 €). Ako tretí účet bude zvolený ten, v ktorom súhrnná hodnota dosahuje sumu 44 782 € (27 391 € + 17 391 €). Tento proces pokračuje až do ukončenia súboru dát.

Krok 2 – Vypočítajte veľkosť vzorky

Veľkosť vzorky pre výber vzorky reprezentatívnych položiek na báze peňažných jednotiek sa zvyčajne stanoví na základe vzorca:

$$\text{Veľkosť vzorky} = \text{súbor dát, ktorý sa má testovať} / \text{interval výberu vzorky}$$

V súbore dát sa nemajú nachádzať žiadne špecifické položky, ktoré boli vyňaté na samostatné posudzovanie.

Krok 3 – Vyberte vzorku

Vyberte zo súboru dát všetky položky s vysokými hodnotami, ako aj kľúčové položky (na samostatné posúdenie) a vypočítajte interval výberu vzorky (pozri už uvedený krok 1). Následne zvolte náhodný začiatkový bod pre výber prvej položky. Náhodný začiatkový bod môže byť v rozsahu od 1 € do konca intervalu výberu vzorky. Každý následný výber bude zodpovedať súčtu hodnôt predchádzajúceho výberu a jednonásobku intervalu výberu vzorky.

Tento proces ilustrujú nasledujúce tri príklady.

Príklad 1 – Výber vzorky pohľadávok so zostatkom

Schéma 17.3-4

Otázka	Reakcia
Účel testu	Potvrdiť existenciu pohľadávok výberom vzorky pohľadávok so zostatkom a zaslaním listu so žiadosťou o potvrdenie.
Riziká významných nesprávností relevantných tvrdení	Existencia = vysoké riziko
Súbor dát, ktorý sa má testovať	Pohľadávky so zostatkami na konci obdobia
Peňažná hodnota súboru dát	177 203 €
Špecifické položky, ktoré sa budú posudzovať osobitne	38 340 €
Zníženie rizika dosiahnuté testovaním kontrol	Žiadna
Zníženie rizika dosiahnuté inými postupmi, napr. postupmi na posúdenie rizika	Obmedzená
Faktor spoľahlivosti, ktorý sa má použiť (upravený o zníženie rizika dosiahnuté z iných zdrojov)	Žiadne ďalšie zdroje zníženia rizika, takže sa použije 95 % alebo 3,0
Vykonávací významnosť	15 000 €
Očakávaná odchýlka vo vzorke	Žiadna

Interval výberu vzorky = $15\,000\text{ €} / 3,0 = 5\,000\text{ €}$

Veľkosť vzorky = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 5\,000\text{ €} = 28$

V tomto príklade bol interval výberu vzorky 5 000 €. Preto ak bola prvá položka náhodne zvolená tak, že zodpovedala úhrnnej hodnote 436 €, nasledujúca položka bude transakcia alebo zostatok, ktorý bude zodpovedať úhrnnej hodnote 5 436 €. Tretia položka v poradí bude transakcia alebo zostatok, ktorý bude zodpovedať úhrnnej hodnote 10 436 €, a takto sa bude postupovať ďalej, až kým sa nevyberie 28 položiek.

Poznámka: Je pravdepodobné, že na testovanie budú vybrané položky s vyššou hodnotou (pozri čiastkový súbor dát pohľadávok so zostatkami uvedenými v ďalšom texte).

Schéma 17.3-5

	Zostatok účtu pohľadávok	Kumulatívna suma	Interval výberu vzorky	Zaradiť do vzorky?
Zákazník A	4 750	4 750	436	áno
Zákazník B	3 500	8 250	5 436	áno
Zákazník C	1 800	10 050	10 436	nie
Zákazník D	2 700	12 750	10 436	áno
Zákazník E	950	13 700	15 436	nie
Zákazník F	2 580	16 280	15 436	áno

Príklad 2 – Výber vzorky zostatku pohľadávok

Schéma 17.3-6

Otázka	Odpoveď
Účel testu	Potvrdiť existenciu pohľadávok výberom vzorky zostatkov pohľadávok so zostatkom a zaslaním listu so žiadosťou o potvrdenie
Riziká významnej nesprávnosti relevantných tvrdení	Existencia = stredné riziko
Súbor dát, ktorý sa má testovať	Pohľadávky so zostatkami na konci obdobia
Peňažná hodnota súboru dát	177 203 €
Špecifické položky, ktoré sa budú posudzovať osobitne	38 340 €
Zníženie rizika dosiahnuté testovaním kontrol	K príslušným kontrolám bola stanovená nízka úroveň kontrolného rizika
Zníženie rizika dosiahnuté inými postupmi (napr. postupy na posúdenie rizík)	Obmedzené
Faktor spoľahlivosti, ktorý sa má použiť (upravený o zníženie rizika z iných zdrojov)	Vzhľadom na iné zdroje dôkazov sa použije faktor spoľahlivosti 70 % (1,2)
Vykonávací významnosť	15 000 €
Očakávaná odchýlka vo vzorke	Žiadna

Interval výberu vzorky = $15\,000\text{ €} / 1,2 = 12\,500\text{ €}$

Veľkosť vzorky = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 12\,500\text{ €} = 12$

Príklad – Výber vzoriek dodávateľských faktúr

Schéma 17.3-7

Otázka	Odpoveď
Účel testu	Potvrdiť existenciu a správnosť nákupov výberom vzorky dodávateľských faktúr
Riziká významnej nesprávnosti relevantných tvrdení	Existencia = nízke riziko Správnosť = nízke riziko
Súbor dát, ktorý sa má testovať	Dodávateľské faktúry za dané obdobie
Peňažná hodnota súboru dát	879 933 €
Špecifické položky, ktoré sa budú posudzovať osobitne	46 876 €
Zníženie rizika dosiahnuté testovaním kontrol	Žiadne
Zníženie rizika dosiahnuté inými postupmi (napr. postupy na posúdenie rizík)	Stredne efektívne substantívne analytické postupy
Faktor spoľahlivosti, ktorý sa má použiť (upravený o zníženie rizika z iných zdrojov)	Vzhľadom na iné zdroje dôkazov sa použije faktor spoľahlivosti 80 % (1,6)

Otázka	Odpoveď
Vykonávacia významnosť	15 000 €
Očakávaná odchýlka vo vzorke	Žiadna

Interval výberu vzorky = $15\,000\text{ €} / 1,6 = 9\,375\text{ €}$

Veľkosť vzorky = $(879\,933\text{ €} - 46\,876\text{ €}) / 9\,375\text{ €} = 89$

Z uvedeného je zrejmé, že pri overovaní transakčných reťazcov môžu byť veľkosti vzoriek pre substantívne testy veľmi veľké. Často je výhodnejšie testovanie vnútornej kontroly (pri ktorom je veľkosť vzorky menšia), alebo vykonávanie iných typov audítorských postupov zameraných na získanie dôkazov.

Extrapolácia nesprávností

Tento proces je opísaný v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.3-8

Kroky pri extrapolácii rozsahu nesprávností
1. Vypočítajte percento nesprávností v každej položke. Ak bude zistená suma 50 €, ale predpokladala sa vo výške 60 €, nesprávnosť je 10 € alebo 17 % z celku.
2. Spočítajte percentá nesprávností, pričom vzájomne započítajte nadhodnotené a podhodnotené sumy.
3. Vypočítajte priemernú percentuálnu nesprávnosť položky vzorky tak, že vydelite celkové percento nesprávností počtom všetkých vybraných položiek (či už obsahujúcich nesprávností alebo bez nej).
4. Vynásobte priemerné percento nesprávností celkovou peňažnou hodnotou reprezentatívneho súboru dát (okrem položiek vysokej hodnoty a kľúčových položiek). Výsledkom je extrapolovaná hodnota nesprávnosti pre danú vzorku. Je zrejmé, že nezahŕňa nesprávnosti zistené v položkách s vysokou hodnotou a v kľúčových položkách, ktoré boli vyňaté zo vzorky.

Napríklad, vzorka 50 položiek vybraných zo súboru dát s hodnotou 250 000 € obsahovala nasledujúce tri nesprávnosti.

Schéma 17.3-9

Správna hodnota	Auditovaná hodnota	Nesprávnosť	Nesprávnosť v %
500 €	400 €	100 €	20,00 %
350	200	150	42,86 %
600	750	(150)	(25,00 %)
Celková % chyba (percentá nesprávností spolu)			37,86 %
Priemerné % nesprávnosti: $37,86\% / 50$ (veľkosť vzorky) =			0,7572 %
Extrapolovaná nesprávnosť: $0,7572\% \times 250\,000\text{ €}$ (súbor dát) =			1,893 €

Extrapolovaná nesprávnosť sa niekedy nazýva „najpravdepodobnejšia chyba“ (NCH).

NA ZVÁŽENIE**Anomálie**

Občas môže prísť k tendencii pokladať niektoré nesprávnosti/odchýlky (objavené vo vzorke) za anomálie (ktoré nie sú z pohľadu súboru dát reprezentatívne) a vyňať ich pri extrapolácii nesprávností súboru dát. To si však vyžaduje ďalšie audítorské práce, bez ohľadu na to, či nesprávnosť/odchýlka je alebo nie je reprezentatívna z pohľadu daného súboru dát.

- Ak je odchýlka z pohľadu daného súboru dát reprezentatívna, je audítor povinný preskúmať jej charakter a príčinu a vyhodnotiť ich možný vplyv na ciele audítorského postupu a na iné oblasti auditu.
- Ak je odchýlka považovaná za anomáliu, musí audítor získať vysokú mieru istoty, že takáto nesprávnosť alebo odchýlka nie je z pohľadu daného súboru dát reprezentatívna. To si vyžaduje vykonanie ďalších audítorských postupov zameraných na získanie dostatočných a vhodných dôkazov o tom, že nesprávnosť alebo odchýlka nemá vplyv na zvyšok súboru dát. Všimnite si, že štandard ISA 530.13 uvádza, že anomálie sa vyskytujú iba vo veľmi zriedkavých prípadoch.

17.4 Rozsah substantívnych analytických postupov

Substantívne analytické postupy sa používajú buď ako primárny test účtovného zostatku, alebo v kombinácii s ďalšími testmi detailov, ktorých rozsah bol zodpovedajúcim spôsobom znížený.

Zväzok 1, kapitola 10 opisuje dve úrovne zníženia rizika, ktoré môžu byť dosiahnuté vykonávaním analytických substantívnych postupov. Toto zníženie rizika je vysoko efektívne (v prípade primárneho testu) a stredne efektívne.

Jednoduché analytické postupy (ako je porovnanie minuloročných výsledkov s tohtoročnými) môžu pomôcť identifikovať problém, ktorý treba ďalej analyzovať, ale poskytujú iba málo ďalších audítorských dôkazov. Tento druh analytických postupov môže byť použitý pri poznávaní účtovnej jednotky, vykonávaní postupov na posúdenie rizík a preverovaní konečných finančných výkazov.

Pri navrhovaní analytických substantívnych postupov audítor:

- určí hodnotu rozdielu oproti odhadom, ktorá môže byť akceptovaná bez ďalšieho zisťovania. Tá je ovplyvnená predovšetkým významnosťou a požadovanou úrovňou zníženia rizika;
- zväži možnosť, že kombinácia nesprávností jednotlivých zostatkov účtov, kategórií transakcií alebo zverejnení by mohla viesť k neprípustnej hodnote; a
- v prípade zvýšenia rizika významnej nesprávnosti zvýši požadovanú úroveň zníženia (redukcie) rizika.

Schéma 17.4-1

Príklad substantívneho analytického postupu

Otázky	Odpovede	
Opíšte postup, ktorý sa má vykonať, a očakávaný výsledok.	Na výpočet výnosov z bytov vynásobte hodnotu nájomného za bytovú jednotku počtom prenajímaných bytových jednotiek a následne porovnajte výsledok s výnosmi zaznamenanými v účtovných záznamoch účtovnej jednotky.	
Aká je výška zaznamenatej sumy alebo ukazovateľa?	278 000 €	
Na aké tvrdenia sa bude zameriavať?	Úplnosť, existencia a správnosť	
Aká hodnota vykonávacej významnosti sa použije?	10 000 €	
Aká hodnota rozdielu (medzi zaznamenanými sumami a odhadom) je prijateľná?	1 %	
Zvyškové riziko významnej nesprávnosti po vykonaní postupu (napr. stredné alebo nízke).	Nízke	
Opíšte podrobnosti dátových prvkov použitých pri výpočte odhadovaného výsledku (finančných a nefinančných).	Opíšte vykonané postupy na hodnotenie spoľahlivosti každého použitého dátového prvku (zohľadnite zdroj, porovnateľnosť, charakter, relevantnosť a kontrolu prípravy).	Odkaz na PD
1. Prenajímané jednotky	Preverili sme pôdorysné plány a fyzicky skontrolovali budovu, či nedošlo k významným zmenám.	
2. Nájomné za bytovú jednotku	Preverili sme vzorku nájomných zmlúv z hľadiska určenia sumy nájomného.	
3.		
4.		
Poskytnite podrobnosti o výpočte, odhadovanom výsledku a výsledkoch porovnania so zaznamenanými sumami či ukazovateľmi: Počet prenajímaných bytových jednotiek = 26 Nájomné za jednotku = 12 000 € za rok Výpočet = 26 x 12 000 = 312 000 €. Rozdiel oproti zaznamenatej sume je 34 000 €.		
V prípade, že rozdiel (medzi zaznamenanými sumami a odhadovanými hodnotami) prekročí prijateľnú hodnotu, vysvetlite, ako bol tento rozdiel prešetrený a aký bol výsledok (t. j. kladenie otázok manažmentu, získavanie ďalších dôkazov a vykonávanie ďalších auditorských postupov). Pýtali sme sa na rozdiely a zistili sme, že každý mesiac v priebehu roka boli v priemere dve jednotky (nie vždy tie isté) voľné, jedna jednotka nebola prenajatá a používala sa na stretnutia a ako príležitostné ubytovanie pre návštevníkov. Tým sa vysvetľuje rozdiel 36 000 € s tým, že 2000 € zostáva nevysvetlených. Táto suma neprekračuje uvedenú prijateľnú úroveň.		
Záver: Test bol úspešne dokončený.		

NA ZVÁŽENIE

Použitie „nefinančných“ údajov v substantívnom analytickom postupe môže často výsledok vylepšiť. Nefinančné údaje môžu obsahovať informácie ako počet zamestnancov, plošná výmera obchodu alebo počet jednotlivých výrobkov, ktoré boli expedované.

Pri výkone analytických postupov je potrebné stanoviť odhady (napr. závislosť medzi súvisiacimi zostatkami, zmeny oproti minulým obdobiam a pod.) a následne tieto odhady porovnávať s údajmi z finančných výkazov. Vyhnite sa opačnému prístupu, keď by ste začali s finančnými informáciami a následne by ste sa pokúsili vysvetliť odchýlky na základe poznatkov o klientovi a jeho prostredí. Analytické postupy majú omnoho väčšiu váhu, ak vychádzajú z odhadov založených na poznatkoch účtovnej jednotky a jeho prostredia. Predtým, ako sa akékoľvek „nefinančné dáta“ využijú v substantívnych analytických postupoch, je však potrebné určiť ich spoľahlivosť.

17.5 Testy kontrol – Prevádzková funkčnosť

Pri testovaní kontrol sa používa jeden alebo viaceré zo štyroch typov audítorských postupov uvedených v nasledujúcom texte.

Schéma 17.5-1

Testy internej kontroly zamerané na jej prevádzkovú funkčnosť	
Typy postupov	Dopytovanie relevantných zamestnancov (Treba však mať na pamäti, že dopytovanie samo osebe nie je dostatočné na testovanie prevádzkovej funkčnosti kontrol.)
	Preverka relevantnej dokumentácie.
	Pozorovanie činnosti účtovnej jednotky.
	Simulovaná aplikácia kontroly.

Všeobecné kontroly (na úrovni účtovnej jednotky)

Odsek#	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
315.14	Audítor by mal získať poznatky o kontrolnom prostredí. V rámci nadobúdania týchto poznatkov by mal audítor zvážiť, či: <ul style="list-style-type: none"> (a) manažment, pod dohľadom osôb poverených spravovaním, vytvoril a udržiava kultúru čestnosti a etického správania sa; a (b) silné stránky prvkov kontrolného prostredia súhrnne vytvárajú vhodný základ pre ostatné prvky internej kontroly a či nedostatky kontrolného prostredia neznehodnocujú tieto ostatné prvky internej kontroly (pozri odseky A69 - A78).

Testovanie všeobecných kontrol, ktoré existujú na úrovni účtovnej jednotky, má sklon mať subjektívnejší charakter (ide napríklad o testovanie prihlásenia sa k princípu kompetentnosti alebo testovanie porozumenia politiky účtovnej jednotky v oblasti akceptovateľného správania sa), než je to v prípade testovania špecifických transakčných kontrol. Napriek tomu tieto kontroly poskytujú v súhrne primeraný základ pre iné prvky internej kontroly.

Nasledujúca schéma uvádza niektoré z možných metód testovania všeobecnej kontroly (na úrovni účtovnej jednotky).

Schéma 17.5-2

Kontrolné prostredie	Možné testy kontroly
Prejavovanie čestnosti a etických hodnôt a ich presadzovanie	<ul style="list-style-type: none"> • Prečítajte si text kódexu správania sa alebo jeho ekvivalentu na webovej stránke účtovnej jednotky. • Preverte informovanie zamestnancov. • Vykonajte interview s vybranými zamestnancami.
Prihlásenie sa k presadzovaniu kompetentnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte zásady prijímania a prepúšťania zamestnancov. • Preverte opisy pracovnej činnosti a dokumentáciu uvedenú v osobnom spise vybraných zamestnancov.
Účasť osôb poverených spravovaním	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte všetky samohodnotenia. • Preverte kvalifikáciu členov predstavenstva a zapisníc zo stretnutí. • Zúčastnite sa na stretnutí ako pozorovateľ.
Filozofia a štýl prevádzkového riadenia manažmentu	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte relevantnú dostupnú dokumentáciu. • Vykonajte interview s vybranými zamestnancami.
Organizačná štruktúra	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte štruktúru, či z hľadiska najlepších príkladov z praxe zodpovedá charakteru účtovnej jednotky.
Rozdelenie právomocí a zodpovednosti	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte všetku dokumentáciu, ako napríklad opisy pracovnej činnosti.
Zásady a postupy v oblasti ľudských zdrojov	<ul style="list-style-type: none"> • Preverte zásady, postupy a dosiahnutý súlad. • Preverte spisy zamestnancov z hľadiska posudkov zamestnancov, absolvovaných kurzov a pod.

Podobné testy kontroly sa môžu zvoliť aj v prípade iných všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky), ako napríklad:

- posúdenie rizika;
- informačné systémy;
- monitorovanie;
- uzávierka na konci obdobia; a
- kontroly zamerané proti podvodom.

Dokumentácia výsledkov testov všeobecnej kontroly môže byť ťažšia, než je to v prípade internej kontroly na úrovni podnikových procesov (napr. skontrolovanie toho, či bola platba schválená, možno dokumentovať jednoduchou odpoveďou áno/nie). V dôsledku toho sa posúdenie všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky a všeobecných kontrol IT) často dokumentuje prostredníctvom záznamov v spise spoločne s podpornými dôkazmi.

Napríklad, na testovanie toho, či manažment informuje všetkých zamestnancov o potrebe zachovania čestnosti a presadzovania etických hodnôt sa vyberie niekoľko zamestnancov na interview. Zamestnancom sa môžu klásť otázky o informáciách, ktoré dostali od manažmentu, o tom, aké relevantné zásady a postupy existujú, aké hodnoty, podľa nich, presadzuje manažment v každodennej práci a o tom, či sú zásady naozaj aj presadzované. Ak zamestnanci na tieto otázky odpovedajú vo všeobecnosti tak, že manažment ich naozaj informoval o potrebe zachovania čestnosti a pre-

sadzovania etických hodnôt a že existujú prípady presadzovania zásady, potom sa test považuje za úspešný. Detaily interview so zamestnancami a podporná dokumentácia (ku ktorej patria napr. zásady účtovnej jednotky, poskytované informácie a konanie zamerané na presadzovanie súladu) sa následne uvedú vo forme záznamu uloženom v spise, a to spolu s dosiahnutými závermi.

NA ZVÁŽENIE

Časový harmonogram

Odporúča sa, aby sa testy všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky) vykonávali v začiatkovej fáze procesu auditu. Výsledky testovania týchto kontrol totiž môžu mať vplyv na charakter a rozsah iných naplánovaných auditorských postupov. Napríklad, ak sa zistí, že postoj manažmentu voči kontrole nie je taký dobrý, ako sa predpokladalo, vyžaduje sa vykonanie ďalších postupov zameraných na zostatky účtov a jednotlivých kategórií transakcií.

Plánovanie

Venujte čas stanoveniu najvhodnejšieho spôsobu testovania všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky). Zvážte použite vhodnej kombinácie dopytovania, pozorovania, simulácie alebo inšpekčných testov.

Položte otvorené otázky

Vyhýbajte sa otázkam, na ktoré sa dá odpovedať áno/nie. Namiesto toho kladte otázky umožňujúce viesť k informáciám, o ktorých ešte neviete. Napríklad, opýtajte sa: „Boli ste niekedy požiadaný o to, aby ste porušil zavedenú účtovnú politiku, alebo aby ste vykonali niečo, s čím ste neboli stotožnený?“ Pamätajte tiež na to, aby ste pozorne počúvali odpoveď danej osoby a aby ste si všimli reč tela, vyjadrujúcu nepokoj alebo obavy pri odpovediach.

Následné zaoberanie sa nedoriešenými otázkami

Ak manažment alebo zamestnanec odmietnu poskytnúť požadované informácie, alebo sa objavia neočakávané informácie, zabezpečte, aby sa tomu následne venovala pozornosť a v prípade potreby sa vykonali zmeny celkovej stratégie auditu a naplánovaných postupov.

Monitorovanie kontroly vo väčších účtovných jednotkách

Niektoré väčšie účtovné jednotky si vytvorili systém monitorovacích kontrol na úrovni účtovnej jednotky, ktoré poskytujú dôkazy o fungovaní prevádzkových kontrol na úrovni účtovnej jednotky. V takom prípade je potrebné zvážiť možnosť, či sa dá vychádzať z týchto kontrol, aby sa znížil rozsah iného testovania.

Aj keď sa testovanie väčšiny všeobecných kontrol (na úrovni účtovnej jednotky) a všeobecných kontrol IT vykonáva použitím profesionálneho úsudku a tak, aby testovanie objektívne zodpovedalo daným okolnostiam, existujú prípady, v ktorých je možné použiť reprezentatívnu vzorku. Príkladom môže byť dostupnosť dôkazov o tom, že mesačné finančné výkazy sa preverili a prijali sa potrebné opatrenia.

Transakčné kontroly – výber vzoriek zameraný na atribúty

Testy kontrol poskytujú dôkazy o tom, že kontrola funguje efektívne po celú dobu, počas ktorej sa z jej výsledkov vychádza, pričom ide o určité konkrétne obdobie, napr. jeden rok.

Vzhľadom na to, že transakčné kontroly buď fungujú, alebo nie, nemá cenu testovať funkčnosť kontrol, ktoré by sa nakoniec ukázali ako nespoľahlivé. Nespoľahlivé kontroly sú tie, kde existuje pravdepodobnosť, že sa zistí odchýlka. Veľkosť vzorky pre testy kontrol je často nízka, pretože sa vychádza z toho, že nie je prípustná žiadna zistená výnimka. V opačnom prípade by bolo potrebné, aby vzorka bola väčšia.

Niektoré z faktorov, ktoré sa majú zohľadniť pri posudzovaní spoľahlivosti kontrol, sú uvedené v ďalšom texte.

Schéma 17.5-3

Návrh testu kontrol	
Faktory na zváženie	Je možné, aby manažment obišiel stanovené postupy (je teda možné obídenie kontroly manažmentom)?
	Existuje v rámci kontroly podstatný manuálny prvok, ktorý je náchylný na omyly?
	Je kontrolné prostredie nedostatočné?
	Sú všeobecné kontroly IT slabé?
	Je priebežný monitoring internej kontroly slabý?
	Došlo počas obdobia k personálnym zmenám, ktoré majú podstatný vplyv na priebeh kontroly?
	Je v dôsledku malého počtu zamestnancov podieľajúcich sa na kontrole nemožné zabezpečiť zmysluplnú delbu úloh?
	Vyvolali meniace sa okolnosti potrebu zmeny v činnosti kontroly?

Spoliehanie sa na nepriame interné kontroly

Zvážte potrebu získania audítorských dôkazov podporujúcich predpoklad funkčnej prevádzky významných nepriamych interných kontrol. Tie predstavujú kontroly, od ktorých závisia ostatné kontroly, napríklad nefinančné informácie vytvorené v osobitnom procese, riešenie výnimiek, pravidelná analýza správ zo strany manažérov. Tam, kde ide o významnejšie záležitosti, môžu sa vyžadovať dôkazy o prevádzkovej funkčnosti nepriamych interných kontrol. Ak sú ktorékoľvek z uvedených faktorov významné, môže byť efektívnejšie vykonať substantívne postupy.

Pri voľbe (navrhovaní) testov kontrol by sa mal audítor sústrediť na dôkazy získavané k relevantným tvrdeniam, na ktoré sa zameriava (oblasti, kde by sa vo finančných výkazoch mohli vyskytovať nesprávnosti), a nie na samotný charakter kontroly. Kontroly sú navrhnuté tak, aby sa minimalizovali riziká a zabezpečila, napríklad, úplnosť tržieb.

Voľba testov kontrol, ktoré sa zameriavajú predovšetkým na posudzované relevantné tvrdenia, so sebou prináša aj viaceré praktické výhody. Napríklad:

- testované kontroly je možné priamo prepojiť s rizikami významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch;
- keďže cieľ testu nezávisí od konkrétnych kontrol, môžu sa testovať aj iné kontroly, ktoré sa venujú tým istým rizikám (alebo cieľom kontrol). To umožňuje dosiahnuť nepredvídateľnosť alebo variabilitu použitých testov; a
- zjednodušuje hodnotenie a testovanie tých nových kontrol zavedených jednotkou, ktoré sa venujú rovnakým tvrdeniam.

Testy kontrol sa často volia tak, aby zabezpečili či už nízku alebo strednú úroveň kontrolného rizika (zníženie vysokej alebo strednej úrovne rizika – spoľahlivosť) týkajúcej sa toho, či testovaná kontrola funguje efektívne.

Pri voľbe testov kontrol môže audítor považovať za užitočné zvážiť dve úrovne spoľahlivosti, ktoré môžu vyplývať z testov kontrol:

- vysoká úroveň spoľahlivosti (zostáva nízka úroveň rizika). Toto platí tam, kde primárne dôkazy pochádzajú z testov kontrol; a
- stredná úroveň spoľahlivosti (zostáva stredná úroveň rizika). Toto platí tam, kde sa testy kontrol kombinujú s ostatnými substantívnymi postupmi zameranými na konkrétne tvrdenie.

Na testovanie kontrol sa často používa výber vzoriek zameraný na atribúty. Pri tejto metóde sa používa najmenšia veľkosť vzoriek, ktorá ešte umožňuje so stanovenou pravdepodobnosťou odhaliť úroveň odchylok presahujúcu tolerovateľnú úroveň.

Schéma 17.5-4

	Výhody
Výber vzoriek zameraný na atribúty	Ideálne na testovanie prevádzkovej funkčnosti interných kontrol, ktoré už boli počas hodnotenia návrhu a implementácie kontroly zhodnotenú ako vysoko spoľahlivé.
	Ak sa očakáva, že výkon kontroly sa bude líšiť od predpokladov, odporúča sa na zhromaždenie auditorských dôkazov zväziť použitie alternatívnych prístupov.
	Ak sa v takýchto vzorkách v rámci testov kontrol nenájdu žiadne odchýlky, audítora môže potvrdiť, že kontrola je funkčná. Ak sa nájde odchýlka, zvyčajne je efektívnejšie tento postup ukončiť a vykonať namiesto neho alternatívne substantívne auditorské postupy. Už aj jedna odchýlka zistená vo funkčnosti kontroly pravdepodobne povedie k úprave posúdenej úrovne rizika kontroly. Na to, aby sa po zistení odchýlky mohlo pokračovať v teste, je potrebné podstatné rozšírenie veľkosti vzorky a to, aby neboli zistené žiadne ďalšie odchýlky.

Určenie veľkosti vzorky

Veľkosť vzorky je určená nasledujúcim spôsobom:

$$\text{Veľkosť vzorky} = \text{faktor spoľahlivosti} / \text{tolerovateľná úroveň odchýlky}$$

Na testovanie prevádzkovej funkčnosti kontrol s minimálnou mierou využívania výsledkov inej vykonanej práce sa často používa úroveň spoľahlivosti 90 % (súvisiaci faktor spoľahlivosti = 2,3; tabuľku s faktormi spoľahlivosti nájdete v schéme 17.3-2). Maximálna tolerovateľná úroveň odchýlky by mohla byť 10 %. Na základe nasledujúceho výpočtu by sa v tomto prípade stanovila najmenšia veľkosť vzorky vo výške 23.

$$\text{Faktor spoľahlivosti (2,3)} / \text{tolerovateľná úroveň odchýlky (0,1)} = \text{veľkosť vzorky 23}$$

Tam, kde sa pre konkrétne tvrdenie získali ďalšie dôkazy (napr. dôkazy zo substantívnych auditorských postupov), je možné faktor spoľahlivosti znížiť tak, že sa prostredníctvom testovania prevádzkovej funkčnosti kontroly dosiahne len stredná úroveň zníženia rizika. V takom prípade sa môže použiť úroveň spoľahlivosti vo výške 80 % (súvisiaci faktor spoľahlivosti = 1,61), z čoho vyplýva najmenšia veľkosť vzorky 8. Niektoré firmy používajú mierne vyššie faktory spoľahlivosti, z čoho pre strednú úroveň zníženia rizika vyplýva najmenšia veľkosť vzorky 10 položiek a 30 položiek pre vyššiu úroveň zníženia rizika.

Výber vzorky

Postup výberu vzorky je uvedený ďalej.

Schéma 17.5-5

Kroky, ktoré je potrebné vykonať	
Výber vzorky	Stanovte účel postupu a dôkazy, ktoré poskytne testovanie atribútov danej kontroly vo vzťahu k tvrdeniam, na ktoré je zamerané.
	Vyberte vhodný súbor položiek na dosiahnutie cieľov testovania. To sa môže líšiť v závislosti od toho, na ktoré tvrdenie sa zameriavate. Napríklad, na testovanie existencie tržieb sa môžu vybrať faktúry, ale tieto doklady neposkytnú dôkazy o úplnosti tržieb. V takom prípade môže byť lepšou voľbou sledovanie postupu od zadania objednávky, prípadne od dodacích listov cez faktúry až k pohľadávkam.
	Stanovte najmenšiu veľkosť vzorky potrebnú na to, aby sa zabezpečilo požadované zníženie úrovne rizika. Tým môže byť buď stredná alebo veľká úroveň zníženia rizika.
	Na výber jednotlivých položiek, ktoré sa majú skontrolovať, použite generátor náhodných čísel alebo inú vhodnú metódu. Každá položka by mala mať rovnakú pravdepodobnosť toho, že bude vybratá.

Kontrolné postupy, ktoré sa vykonávajú v intervaloch kratších ako jeden deň

Na výber vzoriek tam, kde sa kontrola nevykonáva denne, môžu poslúžiť nasledujúce usmernenia. Skutočná uplatnená veľkosť vzoriek by však vždy mala vychádzať z profesionálneho úsudku.

Schéma 17.5-6

Kontrola sa vykonáva	Minimálna odporúčaná vzorka	Percentuálne pokrytie testom
Týždenne	10	19 %
Mesačne	2-4	25 %
Štvrťročne	2	50 %
Ročne	1	100 %

NA ZVÁŽENIE

Ak sa na testovanie účinnosti výkonu internej kontroly použije štatistický výber vzoriek, nevedie rast súboru dát k rastu požadovanej veľkosti vzorky. Ak sa v náhodnej vzorke aj keď len 30 položiek nenájde odchýlka, dá sa predpokladať, že funkčnosť kontroly je potvrdená s vysokou úrovňou spoľahlivosti.

Pri voľbe testov kontrol venujte čas presnému zadefinovaniu toho, čo z pohľadu testu predstavuje chybu alebo odchýlku. To ušetrí čas počas výkonu testu alebo hodnotení výsledkov a umožní vyhnúť sa pochybnostiam pri stanovení toho, čo predstavuje odchýlku oproti očakávanému priebehu kontroly.

Ak sa očakáva, že v rámci prevádzkovej funkčnosti kontroly dôjde k určitým odchýlkam oproti očakávaniam, odporúča sa zvážiť alternatívne prístupy k zberu audítorských dôkazov.

V ďalšom texte je uvedený jednoduchý plán, ktorý možno použiť na výber vzoriek zameraný na atribúty.

Na základe úrovne spoľahlivosti vo výške 95 % (úroveň odchýlok 5 %) sa navrhuje, že:

- ak sa vo vzorke 10 položiek nezistí žiadna odchýlka, je výsledkom stredná úroveň zníženia rizika. Ak sa odchýlka zistí, nie je možné dosiahnuť žiadne zníženie rizika;
- ak sa vo vzorke 30 položiek nezistí žiadna odchýlka, je výsledkom vysoká úroveň zníženia rizika. Ak sa zistí len jedna odchýlka, je možné dosiahnuť len strednú úroveň zníženia rizika. Ak sa zistí viac ako jedna odchýlka, nie je možné dosiahnuť žiadne zníženie rizika; a
- ak sa vo vzorke 60 položiek zistí najviac jedna odchýlka, je výsledkom vysoká úroveň zníženia rizika. Ak sa zistia dve odchýlky, je možné dosiahnuť len strednú úroveň zníženia rizika. Ak sa zistia viac ako dve odchýlky, nie je možné z testovania kontrol dosiahnuť žiadne zníženie rizika.

17.6 Hodnotenie odchýlok

Proces hodnotenia odchýlok je uvedený v ďalšom texte.

Schéma 17.6-1

Kroky, ktoré je potrebné vykonať	
Hodnotenie odchýlok	Identifikujte odchýlky. Zaradte každú položku zo vzorky do jednej z dvoch skupín: „odchýlka“ alebo „žiadna odchýlka“.
	Charakter a príčinu každej odchýlky je potrebné pozorne zvážiť. Napríklad, existuje náznak obchádzania kontroly manažmentom alebo možného podvodu, alebo bol problém len výsledkom toho, že zodpovedná osoba je na dovolenke?
	Zvážte riziko z výberu vzorky. Ak sa našli odchýlky, zvážte, či by sa mala znížiť miera spoliehania sa na funkčnosť kontroly, zväčšiť veľkosť vzorky (pozri ďalej), alebo či sa majú vykonať alternatívne postupy.

NA ZVÁŽENIE

Ako už bolo uvedené, nemá veľký zmysel testovať kontroly, ak existuje vysoká pravdepodobnosť zistenia odchýlok v ich činnosti. Je to preto, lebo jediný spôsob, ako získať požadované uistenie, je rozšíriť veľkosť vzorky. Ak by sa zistila ďalšia odchýlka, musela by sa vzorka opäť zväčšiť, a takto by sa postupovalo ďalej. Namiesto zväčšovania veľkosti vzorky by bolo oveľa lepšie vykonať alternatívne postupy.

Jednou z možných výnimiek je prípad, keď sa dá jasne identifikovať príčina konkrétneho druhu odchýlky a zoberie sa do úvahy pri voľbe testu. Napríklad, odchýlky počas konkrétneho obdobia, keď osoba, ktorá normálne vykonáva kontroly, je na dovolenke, sa môžu vyriešiť realizovaním niektorých substantívnych postupov.

Výsledky vzorky sa môžu vyhodnotiť na základe porovnania maximálne tolerovateľnej úrovne odchýlky s tzv. horným limitom odchýlky. Približná hodnota horného limitu odchýlky sa určí na základe nasledujúceho vzorca.

$$\text{Horný limit odchýlky} = \text{upravený faktor spoľahlivosti} / \text{veľkosť vzorky}$$

Upravený faktor spoľahlivosti môže vychádzať z počtu zistených odchýlok, ako je to uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 17.6-2

Upravený faktor spoľahlivosti v závislosti od počtu zistených odchýlok					
Požadovaná úroveň spoľahlivosti	1	2	3	4	5
95 %	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90 %	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80 %	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70 %	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Predstavme si napríklad výber vzorky obsahujúcej 30 položiek (so spoľahlivosťou na úrovni 90 % a maximálnou tolerovateľnou úrovňou odchýlky 10 %), v ktorej boli zistené dve odchýlky. Horný limit odchýlky by sa vypočítal nasledujúcim spôsobom.

$$\text{Upravený faktor spoľahlivosti (5,3)} \div \text{veľkosť vzorky (30)} = \text{horný limit odchýlky 17\%}$$

Výsledok vo výške 17 % je oveľa vyšší, než je maximálna tolerovateľná úroveň odchýlok vo výške 10 %, čo znamená, že je potrebné znížiť mieru spoľahlivosti, ktorá predpokladá funkčnosť kontroly. Ak by sa však prijalo rozhodnutie zvýšiť veľkosť vzorky, musela by sa vzorka rozšíriť na 60 položiek a nesmeli by sa nájsť ďalšie odchýlky. Týmto by sa znížil horný limit odchýlky (podľa ďalej uvedeného výpočtu) na tolerovateľnú úroveň (teda blízko pôvodného limitu vo výške 10 %).

$$\text{Upravený faktor spoľahlivosti (5,3)} / \text{veľkosť vzorky (60)} = \text{horný limit odchýlky 9\%}$$

Ak by sa však našla ďalšia odchýlka, je na dosiahnutie požadovaných výsledkov potrebné vzorku opätovne zvýšiť. Keďže by sa takisto mohli nájsť aj ďalšie odchýlky, nie je takéto využitie času, ktorý je dostupný pre audit, považované za efektívne.

$$\text{Upravený faktor spoľahlivosti (6,7)} / \text{veľkosť vzorky (75)} = \text{horný limit odchýlky 9\%}$$

17.7 Prípadové štúdie - rozsah testovania

Podrobnosti o prípadových štúdiách nájdete v zväzku 2, kapitola 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Prípadová štúdia A - Dephta Furniture, Inc.

Určenie rozsahu testovania

Navrhovanie ďalších postupov – pohľadávky

Nasleduje ukážka programu auditu v oblasti pohľadávok. Tento program obsahuje štatisticky vybranú vzorku pohľadávok.

Dephta Furniture, Inc.

Pohľadávky – Audítorské postupy

Klient: Dephta Furniture, Inc.

	Tvrdenia	Prácu vykonal: (iniciálky)	Odkaz na PD	Poznámky
POSTUPY				
<p>1. Analytické postupy</p> <p>Vypracovať odhady zostatkov pohľadávok ku koncu obdobia na základe informácií získaných z poznatkov o účtovnej jednotke.</p> <p>Preverte významné zmeny alebo trendy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zostatku pohľadávok; • doby, počas ktorej zostávajú pohľadávky u jednotlivých zákazníkov nesplatené; • podielu pohľadávok a priemerných tržieb za jeden deň; • kreditné zostatky pohľadávok; • iné neočakávané pohyby. Vysvetlite; • iné (pohľadávky mimo obchodného styku). <p>Zadokumentujte zistenia.</p>	ÚES	MAG	C.120	<p>Od predchádzajúceho obdobia sa stav pohľadávok zvýšil o 60 %.</p> <p>Doba splatnosti pohľadávok sa tiež predĺžila z 39 dní na 45 dní.</p>
<p>2. Zoznam</p> <p>Zaobstarajte si podrobný zoznam pohľadávok ku koncu obdobia (s rozpisom podľa ich veku):</p> <p>a) preverte matematickú správnosť a odsúhlaste ich s hlavnou účtovnou knihou;</p>	E	MAG	C.110	

	Tvrdenia	Prácu vykonal: (iniciálky)	Odkaz na PD	Poznámky
b) skontrolujte mená a sumy v pomocných knihách; c) opýtajte sa zamestnancov, ktorí sa zaoberajú pohľadávkami, na situácie, kde: <ul style="list-style-type: none"> • boli zákazníkovi poskytnuté zvýhodnené podmienky, • sa zmenili obchodné podmienky predaja, • sa vyskytli transakcie so spriaznenými osobami, alebo • boli značne prekročené interné limity pre poskytnutie úveru. 	E S	MAG MAG		Podľa rozhovoru s Arjanom a Karlou sa podmienky predaja u jednotlivých zákazníkov líšia, ale schvaľuje ich Arjan.
3. Opravná položka k pochybným pohľadávkam Zabezpečte, aby sa opravná položka k pochybným pohľadávkam týkala konkrétnych zákazníkov a bola primeraná: <p>a) analyzujte predvahu obsahujúcu pohľadávky voči zákazníkom po splatnosti a porovnajte ju s predchádzajúcimi obdobiami;</p>	ÚO	MAG	C.120	Oproti predchádzajúcemu obdobiu došlo v prípade pohľadávok, ktoré sú viac ako 60 dní po dátume splatnosti, k rastu ich podielu na tržbách. Prejdite si s Arjanom zoznam pohľadávok voči zákazníkom po dátume splatnosti a získajte podrobnosti o opravných položkách.
b) skontrolujte platby prijaté po ukončení obdobia (ak je k dispozícii, zaobstarajte si predvahu k súvahovému dňu spolu s inkasom, ktoré sa v nej následne zobrazilo).	SO	MAG		
4. Časové priradenie do jednotlivých období Vykonajte a zadokumentujte časové priradenie do jednotlivých období.	S	MAG	C.115	Zaobstarajte si zoznam reklamácií tovaru, ku ktorým odvtedy došlo, a to ako súčasť testovania časového priradenia do jednotlivých období. Minulý rok bolo niekoľko veľkých reklamácií. Podmienky reklamácie v rámci zmluvného predaja boli posudzované v rámci testovania tržieb. Pozri PD č. 503.1. Všetky účtovné záznamy z konca obdobia, ktoré boli posúdené, sú uvedené v rámci PD č. 626..
SUBSTANTÍVNE POSTUPY— VÝBER VZORKY				
S1. Rozšírené potvrdenie Vyberte 15 potvrdení účtov odberateľov z tých, ktoré sú uvedené v zozname pohľadávok na potvrdenie. Zosumarizujte výsledky a analyzujte rozdiely preskúmaním podpornej dokumentácie a kladením otázok.	ES	MAG	C.200	

	Tvrdenia	Prácu vykonal: (iniciálky)	Odkaz na PD	Poznámky
TESTY KONTROL				Žiadne
ROZŠÍRENÉ POSTUPY – pre konkrétne identifikované riziká podvodu				
E1. Potvrdenia pohľadávok – (riziko podvodu) a) Overte vzorku mien, adries a faxových/telefónnych čísel zákazníkov podľa telefónneho zoznamu alebo databáz podnikateľov, aby ste sa uistili, že sú to reálne podniky. b) Okrem zaslania požiadaviek na potvrdenie, aby sa verifikovali podrobnosti pohľadávok voči zákazníkom a obchodné a dodacie podmienky, zväžte aj kontrolu internetových stránok alebo iných on-line informácií o zákazníkoch. Informujte sa o prípadných súbežných dohodách alebo osobitných podmienkach. c) Zväžte akceptáciu len originálnych (podpísaných) kópií potvrdení.	ES	MAG	C.200	<i>Overených 5 vybraných mien, adries, faxových čísel z vybraných potvrdení. Neboli zaznamenané žiadne výnimky.</i> <i>Boli kontaktovaní dvaja zákazníci, aby sa overili a potvrdili podrobnosti a podmienky zmluvného predaja. Neboli zaznamenané žiadne výnimky.</i>
E2. Opravné položky k pochybným pohládkam a) Testujte vzorku 10 po sebe nasledujúcich vkladov do banky. b) Skontrolujte všetky dobropisy vydané po konci obdobia. Zväžte analýzu spisov jednotlivých zákazníkov alebo podpornej dokumentácie. c) Skontrolujte všetky opravné položky vytvorené k pohládkam po ukončení obdobia, aby sa zabezpečilo, že tieto neboli pochybné už v predchádzajúcom období.	O	MAG	C.121	<i>Neboli zaznamenané žiadne výnimky.</i> <i>Po ukončení obdobia boli vydané 2 dobropisy, ale tieto neboli významné. Zákazníci reklamovali položky, keďže boli doručené poškodené. Nie je jasné, či boli poškodené počas prepravy, alebo boli poškodené už v čase, keď opustili výrobný závod.</i>

Odkaz na PD = odkaz na pracovnú dokumentáciu

Substantívne postupy – výber vzorky

Nasledujúci text ilustruje návrh testu štatisticky vybranej vzorky pre určenie existencie a správnosti zostatkov jednotlivých pohľadávok. Ako zdrojový dokument pre výber potvrdzujúcich zákazníkov boli zvolené faktúry, keďže niektorí obchodníci naznačili, že nepotvrdia skutočné zostatky ku koncu obdobia.

Na určenie existencie a správnosti pohľadávok sa použije štatisticky vybraná vzorka (s použitím výberu vzorky na základe peňažnej jednotky).

Otázka	Odpoveď
Účel testu	<i>Aby sa potvrdila existencia a správnosť pohľadávok výberom vzorky zostatkov jednotlivých pohľadávok a zasláním potvrdzujúcich listov</i>

Otázka	Odpoveď
RVN relevantných tvrdení	Existencia = stredné riziko Správnosť = nízke riziko
Súbor dát na testovanie	Zostatky pohľadávok ku koncu obdobia
Peňažná hodnota súboru dát	177 203 €
Špecifické položky, ktoré sú predmetom osobitného hodnotenia	38 340 €
Zníženie rizika dosiahnuté testovaním prevádzkovej funkčnosti internej kontroly	Stredné
Zníženie rizika z iných postupov, napríklad postupov hodnotenia rizika	Obmedzené
Faktor spoľahlivosti, ktorý sa má použiť (znížený kvôli zníženiu rizika z iných zdrojov)	Test kontrol plánovaný pre výnosy/pohľadávky/príjmy; preto sa použije interval spoľahlivosti 75 %, alebo 1,4
Významnosť	15 000 €
Očakávané odchýlky vo vzorke	Žiadne

Odhadnutie veľkosti vzorky

Špecifické položky sa budú testovať samostatne. Existujú dve pohľadávky voči spriazneným osobám vo výške 28 340 € a 10 000 € od pani Kalyanie Dephta, resp. od Vinjaya Sharmu, ktoré by sa mali potvrdiť samostatne.

Bude potrebné vykonať test nesplateného zostatku pohľadávok z obchodného styku vo výške 138 863 € (177 203 € – 38 340 €) na existenciu a správnosť, a to s použitím potvrdení pohľadávok. Keďže niektorí zákazníci nemôžu potvrdiť zostatky následne, potvrdenia pohľadávok budú vychádzať z potvrdení faktúr a:

- intervalu pre výber vzorky:

$$\text{Presnosť (významnosť) / faktor spoľahlivosti}$$

$$15\,000\ \text{€} / 1,4\ (75\ \%) = 10\,714\ \text{€}$$
- veľkosti vzorky:

$$\text{Počet položiek, ktoré sa majú testovať / interval pre výber vzorky}$$

$$\text{Vylúčte konkrétne špecifické položky vyňaté na samostatné posudzovanie}$$

$$138\,340\ \text{€} / 10\,714\ \text{€} = 13$$

Keďže výberovými jednotkami pre vzorky sú v tomto prípade faktúry, vzorka zahŕňa 13 faktúr, ktoré sa majú zvoliť na účel ich potvrdenia, plus dva identifikované zostatky transakcií so spriaznenými stranami.

Výber faktúr, ktoré sa majú testovať

Na výber faktúr a zákazníkov pre potreby potvrdenia sa vyberú faktúry na základe použitia výberu vzorky na báze peňažných jednotiek. Pre zvyšok zostatkov pohľadávok z obchodného styku vo výške 138 340 € bola vybraná ako začiatočný bod pohľadávka na úrovni 913 €. S použitím intervalu pre výber vzorky zodpovedajúceho 10 714 € bolo vybraných 13 faktúr.

Prípadová štúdia B—Kumar & Co.

Určenie rozsahu testovania

Voľba ďalších postupov – pohľadávky

Program audítorských postupov pre spoločnosť Kumar:

Zostatok – pohľadávky

Základné postupy:

Postup	Tvrdenia	Prácu vykonal a odkaz na PD	Poznámky
<p>Analytické postupy</p> <p>Vykonajte analytické postupy zamerané na zostatok pohľadávok, ich vek a kľúčové ukazovatele a porovnajte trendy a výsledky s predchádzajúcimi obdobiami.</p>	ÚES	C.110 LP	Doba obratu pohľadávok sa zvýšila na 106 dní z 58 dní pred dvoma rokmi. Zdá sa, že väčšina nárastu je spôsobená nárastom pohľadávok voči spoločnosti Dephta.
<p>Zoznam</p> <p>Zaobstarajte si zoznam pohľadávok podľa ich veku a preverte matematickú správnosť, zosúladte s hlavnou knihou a preverte s Ruby zoznam so zameraním na zostatky voči spriazneným osobám.</p> <p>Preverte správnosť výpočtu veku kontrolou 5 faktúr vybraných na základe úsudku a zabezpečte, aby správa o veku bola správna.</p>	S	C.105 LP C.105 LP	Zoznam súhlasí s hlavnou knihou a neboli nájdené žiadne chyby v určení veku a pri kontrole matematických výpočtov. Neboli zaznamenané žiadne dôkazy.
<p>Opravná položka</p> <p>Získajte od Raja podrobnosti o opravnej položke a skontrolujte vek. Prediskutujte inkasovateľnosť pohľadávok, ktoré sú viac ako 90 dní po splatnosti. Získajte zoznam, ktorý bude obsahovať následné platby realizované až do konca nášho testovania následných udalostí.</p>	O	C.120 LP	Zoznam bol preverený s Rajom. Len dva účty sú viac ako 90 dní po splatnosti. Faktúry od spoločnosti Dephta, ktoré majú viac ako 90 dní po splatnosti, sú v celkovej hodnote 10 590 €. Podľa Raja sú všetky vymožitelné a čoskoro budú uhradené. Niektoré z faktúr boli uhradené po ukončení obdobia.
<p>Časové priradenie do jednotlivých období</p> <p>Preverte vzorku 10 faktúr pred koncom obdobia a po ňom a zadokumentujte ostatné postupy časového priradenia, aby sa zabezpečilo, že transakcie boli zaznamenané v správnom období. Preverte dôkazy, či bol v rámci vybraných transakcií tovar dodaný pred koncom obdobia.</p>	S	C.122 LP	Neboli tu zaznamenané žiadne chyby ani pri testovaní výnosov z hľadiska ich časového priradenia do jednotlivých období. Všetky účtovné záznamy z konca obdobia, ktoré boli preverené, sú uvedené v PD č. 626..

Postup	Tvrdenia	Prácu vykonal a odkaz na PD	Poznámky
<p>Potvrdenia</p> <p>Potvrďte všetky účty pohľadávok voči spriazneným osobám.</p> <p>Na základe vlastného úsudku vyberte zostatky pohľadávok (okrem uvedených zostatkov voči spriazneným osobám) tak, aby sa dosiahlo 60 % pokrytie. Skontrolujte vzorku mien a adries pred zaslaním žiadostí o potvrdenie, aby ste sa uistili, že informácie o spoločnosti sú správne. Telefonicke si overte podrobnosti potvrdení, ktoré boli prijaté faxom.</p> <p>Vykonajte alternatívne postupy pre potvrdenia, ktoré neboli zaslané späť.</p>	ES	C.130 LP	<p>Potvrdená pohľadávka voči spoločnosti Dephta a tiež odsúhlasený zostatok na základe písomného spisu k spoločnosti Dephta.</p> <p>Potvrdenia k pohládkam sme získali iba od 45 % oslovených, takže sa vykonali alternatívne postupy.</p>

Substantívne postupy – Výber vzoriek

Vzorka potvrdení bola rozšírená, aby zohľadnila strednú úroveň rizika. Spoločnosť sa na substantívne postupy.

Rozšírené/Ostatné substantívne postupy

Predpokladajme, že v prípade vzorky odoslaných potvrdení bolo overené riziko obchádzania kontrol zo strany manažmentu, mená a adresy. Pre každé potvrdenie prijaté faxom sa overia podrobnosti aj telefonicky, aby sa zabezpečila ich správnosť.

18 Dokumentácia vykonanej práce

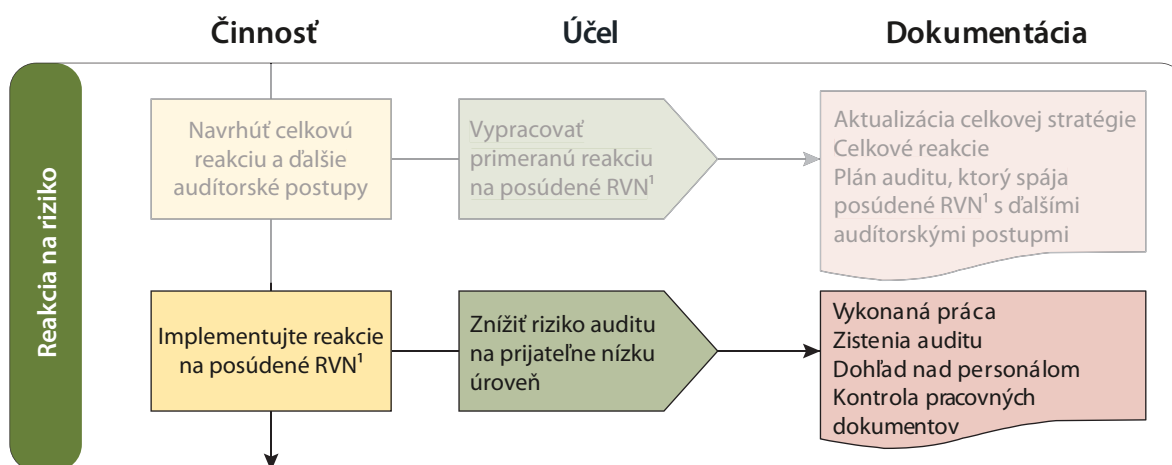
Obsah kapitoly

Relevantné štandardy ISA

Usmernenie k riadnej a adekvátnej dokumentácii reakcie audítora na riziko v audítorskom spise obsahujúcom pracovnú dokumentáciu.

230

Schéma 18.0-1



Poznámky:

1. RVN – riziká významných nesprávností.

Odsek # Relevantné výňatky zo štandardov ISA

230.7	Audítor je povinný vypracovať audítorskú dokumentáciu včas (pozri odsek A1).
230.8	Audítor je povinný vypracovať audítorskú dokumentáciu, ktorá bude dostatočná na to, aby skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s daným auditom umožnila pochopiť (pozri odseky A2 a A5, A16 – A17): <ul style="list-style-type: none"> (a) charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov vykonaných tak, aby sa splnili požiadavky 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 urobené pri formovaní týchto záverov (pozri odseky A8 – A11).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
230.9	Pri dokumentovaní charakteru, načasovania a rozsahu zrealizovaných audítorských postupov audítor zaznamená: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="289 338 1485 411">(a) identifikačné charakteristiky konkrétnych testovaných položiek alebo skutočností (pozri odsek A12); <li data-bbox="289 415 1485 453">(b) osobu, ktorá vykonala audítorské práce, ako aj dátum ukončenia daných prác; a <li data-bbox="289 457 1485 531">(c) osobu, ktorá vykonané audítorské práce preverila, ako aj dátum a rozsah tejto previerky (pozri odsek A13).
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).

18.1 Prehľad

Spisová dokumentácia hrá rozhodujúcu úlohu pri plánovaní a vykonávaní auditu. Poskytuje záznam o tom, že práca bola skutočne vykonaná a tvorí východisko pre správu audítora. Bude sa tiež využívať pri preverovaní kontroly kvality, monitorovaní súladu s ISA a príslušnými právnymi a regulačnými požiadavkami a prípadnými kontrolami zo strany treťích osôb.

Špecifické požiadavky a charakter audítorskej dokumentácie boli podrobne rozobrané v zväzku 1, kapitola 16, a na tomto mieste nie sú zopakované. Nasledujúca schéma obsahuje kontrolný súpis niektorých skutočností, ktoré bude potrebné riešiť pri uzatváraní spisu.

Schéma 18.1-1

Úvahy týkajúce sa dokumentácie	Áno/Nie
Bol zdokumentovaný súlad s firemnými požiadavkami týkajúcimi sa dokumentácie, stanovenými v manuáli na kontrolu kvality?	
Je dokumentácia auditu dobre zorganizovaná a úplná vrátane jednoznačných odkazov na miesta, kde sú rozpracované významné skutočnosti?	
<p>V dokumentácii spisu sa uvádza:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kto vykonal audítorskú prácu a dátum, kedy bola táto práca ukončená; • kto preveril vykonanú audítorskú prácu a dátum a rozsah preverenia; • výsledky diskusií o významných skutočnostiach s manažmentom, osobami poverenými spravovaním a inými osobami, spolu s charakterom diskutovaných významných skutočností a uvedením času a osôb, s ktorými diskusie prebehli. 	
<p>Môže skúsený audítor bez predchádzajúceho kontaktu s daným auditom pochopiť:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov vykonaných na zabezpečenie súladu s príslušnými právnymi, regulačnými a odbornými požiadavkami? • výsledky audítorských postupov a získanú audítorskú dokumentáciu? • charakter významných záležitostí, ktoré vyšli najavo, dosiahnuté závery, významné profesionálne úsudky uplatnené pri dosahovaní týchto záverov? 	
<p>Obsahuje spis dokumentáciu, ktorá sa venuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • existencii podmienok pred začatím auditu a rozhodnutiu akceptovať zákazku alebo pokračovať v zákazke? • celkovej stratégii auditu? • diskusii v rámci tímu pracujúceho na zákazke? • kľúčovým prvkom získaných poznatkov o účtovnej jednotke a o každom z piatich prvkov internej kontroly vrátane zdrojov získaných informácií? • výsledkom vykonaných postupov na posúdenie rizík? • identifikovaným a posúdeným rizikám významnej nesprávnosti na úrovni finančných výkazov a na úrovni tvrdení? • podrobnému plánu auditu, ktorý reaguje na posúdené riziká? • výsledkom vykonaných audítorských postupov vrátane relevantnosti a spoľahlivosti získaných dôkazov a toho, ako sa postupovalo v prípade zistených výnimiek, vrátane všetkých zmien požadovaných pri posúdených rizikách? • informáciám a postupom vykonaným v reakcii na jednotlivé indikátory podvodu, ktoré boli zistené počas auditu? • zmenám významnosti, ku ktorým došlo v dôsledku nových zistených informácií? • dostatku informácií pre opätovné vykonanie ktoréhokoľvek postupu, ak to bolo niekedy potrebné? • významným zmenám celkovej stratégie auditu alebo plánu auditu, ku ktorým došlo počas zákazky na audit, a dôvody takýchto zmien? • podrobnostiam o významných problémových otázkach, ako sú napríklad významné neistoty, záležitosti týkajúce sa odhadov manažmentu, následné udalosti a ostatné skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok modifikovaný výrok audítora? 	

Úvahy týkajúce sa dokumentácie	Áno/Nie
Boli zdokumentované konzultácie vo firme s expertmi, ktorých zamestnal audítor alebo manažment? Ak sa využila práca experta, bola zdokumentovaná vhodnosť práce experta ako audítorského dôkazu?	
Bol zdokumentovaný súlad s požiadavkami ISA 600 týkajúcimi sa komunikácie s audítormi jednotlivých komponentov?	
Zohľadnili sa všetky požiadavky jednotlivých relevantných štandardov ISA týkajúcich sa dokumentácie? (Pozri zväzok 1, kapitolu 16 pre zoznam štandardov ISA so špecifickými požiadavkami týkajúcimi sa dokumentácie.)	

Vlastníctvo spisu

Ak právne predpisy neurčujú inak, audítorská dokumentácia je majetkom audítorskej firmy.

Kópie záznamov účtovnej jednotky

Ak sa to považuje za vhodné, môžu byť výňatky alebo kópie záznamov účtovnej jednotky (napr. významné a špecifické zmluvy a dohody) zahrnuté do audítorskej dokumentácie. Tieto kópie účtovných záznamov účtovnej jednotky však nie sú náhradou riadnej audítorskej dokumentácie.

NA ZVÁŽENIE

Včasnosť príprav

Včasná príprava audítorskej dokumentácie pomáha zvýšiť kvalitu auditu a uľahčuje efektívne preverenie a hodnotenie získaných audítorských dôkazov a prijatých záverov pred dokončením správy audítora. Je pravdepodobné, že dokumentácia pripravená po výkone prác na audite bude menej presnejšia ako tá, ktorá sa pripravuje v priebehu výkonu takýchto prác.

Postačí audítorský spis sám osebe?

Tam, kde je to možné, audítorská dokumentácia by mala byť jasná a zrozumiteľná bez potreby dodatočných verbálnych vysvetlení. Verbálne vysvetlenia sami osebe nepredstavujú adekvátnu podporu pre vykonanú prácu alebo prijaté závery. Dajú sa však použiť pri vysvetlení alebo objasnení informácií obsiahnutých v audítorskej dokumentácii.

Nezrovnalosti

Ak nie sú audítorské dôkazy konzistentné s konečným záverom týkajúcim sa významnej skutočnosti, zabezpečte, aby sa do spisu zaradila dokumentácia, ktorá by obsahovala vysvetlenie toho, ako sa audítor s touto nekonzistentnosťou vyrovnal. Neznamená to, že audítor musí uchovávať dokumentáciu, ktorá je nesprávna, alebo ktorá už bola aktualizovaná.

19 Písomné vyhlásenia

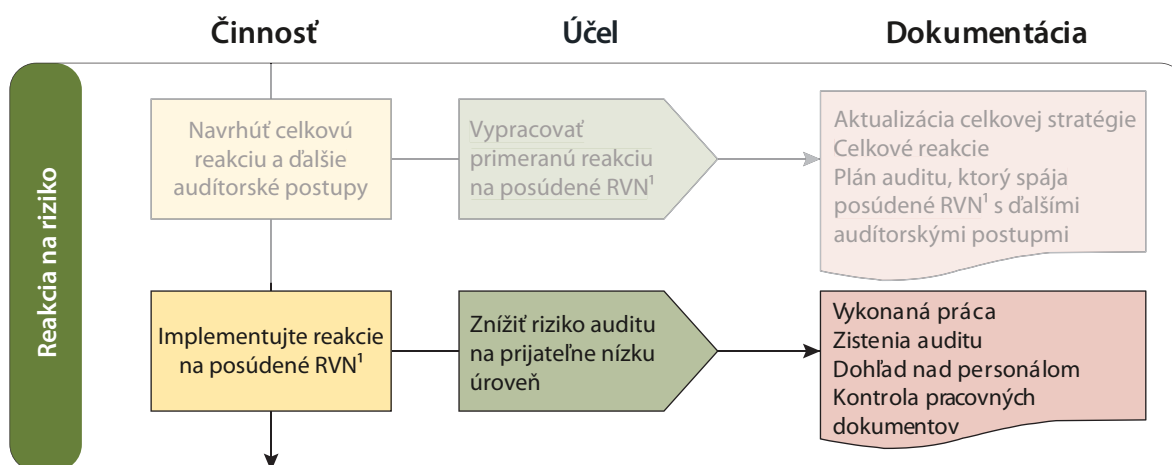
Obsah kapitoly

Návod na získanie písomných potvrdení k vyhláseniam manažmentu.

Relevantné štandardy ISA

580

Schéma 19.0-1



Poznámky:

1. RVN – riziká významných nesprávností.

Odsek # Ciele štandardov ISA

580.6	<p>Cieľom audítora je:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) získať písomné vyhlásenia od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním o ich presvedčení, že si splnili zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov a úplnosť informácií poskytnutých audítorovi; (b) získať podporu pre ostatné audítorské dôkazy relevantné pre finančné výkazy alebo špecifické tvrdenia vo finančných výkazoch pomocou písomných vyhlásení, ak audítor určí, že to je potrebné, alebo to vyžadujú iné ISA; a (c) vhodne zareagovať na písomné vyhlásenia, ktoré poskytol manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním, alebo na skutočnosť, že manažment alebo, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním, neposkytli písomné vyhlásenia požadované audítorom.
-------	--

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
580.9	Audítora si vyžiada písomné vyhlásenia od manažmentu s príslušnou zodpovednosťou za finančné výkazy a poznatkami o predmetných skutočnostiach (pozri odseky A2 až A6).
580.10	Audítora si od manažmentu vyžiada písomné vyhlásenie, že si manažment splnil svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď je to relevantné, zodpovednosti za ich vernú prezentáciu, ako sa ustanovuje v podmienkach zákazky na audit (pozri odseky A7 až A9, A14, A22).
580.11	Audítora si od manažmentu vyžiada písomné vyhlásenie, že: (a) audítora poskytol všetky relevantné informácie a prístup v súlade s podmienkami zákazky na audit; (b) všetky transakcie sa zaznamenali a premietli do finančných výkazov (pozri odseky A7 až A9, A14, A22).
580.12	Zodpovednosť manažmentu musí byť opísaná v písomných vyhláseniach vyžadovaných podľa odsekov 10 a 11 tak, ako je táto zodpovednosť opísaná v podmienkach zákazky na audit.
580.13	Iné ISA požadujú, aby si audítora vyžiadal písomné vyhlásenia. Keď audítora určí, že popri takýchto požadovaných vyhláseniach treba získať aj jedno alebo viacero písomných vyhlásení na podporu iných auditorských dôkazov relevantných pre finančné výkazy, prípadne jedno či viacero špecifických tvrdení vo finančných výkazoch, audítora si takéto písomné vyhlásenia vyžiada (pozri odseky A10 až A13, A14, A22).
580.14	Dátum písomných vyhlásení sa má čo najviac blížiť k dátumu správy audítora k finančným výkazom, nesmie však byť neskorší, než je dátum tejto správy. Písomné vyhlásenia treba poskytnúť pre všetky finančné výkazy a obdobie (obdobia), o ktorých je zmienka v správe audítora (pozri odseky A15 až A18).
580.15	Písomné vyhlásenia musia byť vo forme listu s vyhlásením adresovanému audítora. Keď zákon alebo predpis vyžadujú, aby manažment poskytol verejné písomné vyjadrenie týkajúce sa jeho zodpovednosti a audítora určí, že takéto vyjadrenie poskytuje nejaké alebo všetky vyhlásenia, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 10 alebo 11, do listu s vyhlásením netreba zahrnúť relevantné skutočnosti, na ktoré sa takéto vyjadrenie vzťahuje (pozri odseky A19 až A21).
580.16	Keď má audítora obavy týkajúce sa spôsobilosti, čestnosti, etických hodnôt alebo starostlivosti manažmentu, prípadne angažovanosti manažmentu v súvislosti s týmito hodnotami alebo ich uplatňovaním, zistí, ako môžu takéto obavy ovplyvniť spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a auditorských dôkazov vo všeobecnosti (pozri odseky A24 až A25).
580.19	Keď manažment neposkytne jedno alebo viaceré z požadovaných písomných vyhlásení, audítora: (a) danú skutočnosť prediskutuje s manažmentom; (b) opätovne prehodnotí čestnosť manažmentu a vyhodnotí vplyv, ktorý môže mať táto skutočnosť na spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a auditorské dôkazy vo všeobecnosti; a (c) urobí vhodné opatrenia vrátane toho, že po zohľadnení požiadavky uvedenej v odseku 20 tohto ISA určí možný vplyv na stanovisko v správe audítora v súlade s ISA 705.
580.20	Audítora odmietne poskytnúť stanovisko k finančným výkazom v súlade s ISA 705, ak: (a) dospeje k záveru, že existuje dostatok takých pochybností o čestnosti manažmentu, že písomné vyhlásenia vyžadované podľa odsekov 10 a 11 nie sú spoľahlivé; alebo (b) manažment neposkytol písomné vyhlásenia vyžadované podľa odsekov 10 a 11 (pozri odseky A26 až A27).

19.1 Prehľad

Audítor vyžaduje písomné vyhlásenia od osôb zodpovedných za zostavenie finančných výkazov (obvykle od manažmentu, ale v závislosti od účtovnej jednotky a akýchkoľvek iných právnych predpisov môže aj od osôb poverených spravovaním). Jednou z povinností manažmentu pri podpise zákazkového listu (pozri zväzok 2, kapitola 4) je uistenie audítora o tom, že dostane písomné potvrdenie vyhlásení poskytnutých v súvislosti s auditom.

V priebehu auditu vyjadrí manažment audítorovi mnohokrát svoje stanovisko ústne, čo môže byť použité ako audítorský dôkaz na doplnenie iných audítorských postupov. Na konci zákazky majú byť tieto ústne vyhlásenia zahrnuté do písomného stanoviska poskytnutého manažmentom, prípadne osobami poverenými spravovaním.

Poznámka: Niekoľko štandardov ISA zahŕňa špecifické požiadavky, aby audítor vyžadoval písomné vyhlásenia.

List s písomným vyhlásením by mal zahŕňať požadované konkrétne vyhlásenia a presvedčenie manažmentu o tom, že:

- nesie zodpovednosť za prípravu finančných výkazov; a
- informácie, ktoré poskytol audítorovi, sú kompletne.

List s písomným vyhlásením by sa mal získať čo najbližšie k dátumu správy audítora k finančným výkazom, nie však neskôr. Písomné vyhlásenia majú pokrývať všetky finančné výkazy a celé obdobie(-a), ktoré sú predmetom správy audítora.

Písomné vyhlásenia manažmentu sa nepoužívajú ako:

- náhrada za vykonávanie iných audítorských postupov; alebo
- jediný zdroj dôkazov o významných problémových skutočnostiach súvisiacich s auditom.

NA ZVÁŽENIE

Kto podpisuje list?

Pri zákazkách, ktoré sa považujú za vysoko rizikové, zvážte získanie viac ako jedného podpisu na liste s vyhlásením. Napríklad, list s vyhlásením by mohol byť podpísaný vlastníkom v postavení manažéra a ďalšími kľúčovými členmi manažmentu.

Vyhlásenia ako dôkaz

Písomné vyhlásenia neposkytujú dostatočné a vhodné dôkazy o každej skutočnosti, ktorou sa zaoberajú. Takisto ani fakt, že manažment poskytol spoľahlivé písomné vyhlásenia, neovplyvňuje charakter a rozsah iných audítorských dôkazov, ktoré audítor získal a ktoré sa týkajú plnenia povinností manažmentu alebo konkrétnych tvrdení.

19.2 Predmet

Vyhlásenia manažmentu môžu byť:

- **Verbálne, či už vyžiadané alebo nevyžiadané**

Takéto vyhlásenia sa bežne získavajú počas zákazky na audit.

- **Písomné**

Na konci zákazky sa od audítora vyžaduje písomné vyhlásenie manažmentu, ktoré potvrdzuje určité skutočnosti, ako napríklad:

- už uvedené verbálne vyhlásenia,
- to, že manažment splnil svoju zodpovednosť za prípravu finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom pre finančné vykazovanie,
- všetky transakcie boli zaznamenané a sú zohľadnené vo finančných výkazoch, a
- ostatné vyhlásenia, ktoré sú potrebné na posilnenie získaných audítorských dôkazov.

Schéma 19.2-1

Formy vyhlásení manažmentu	Skutočnosti, ktoré boli obsahom diskusií
	Skutočnosti, o ktorých sa informovalo elektronicky, ako napríklad e-maily, zaznamenané telefonické správy alebo textové správy.
	Harmonogramy, analýzy a správy pripravené účtovnou jednotkou a poznámky a pripomienky manažmentu k nim.
	Interné a externé záznamy alebo korešpondencia.
	Zápisnice zo stretnutí osôb poverených spravovaním a výborov na odmeňovanie.
	Podpísané kópie finančných výkazov.
	List s vyhlásením manažmentu.

19.3 Skutočnosti zvažované pri výkone auditu

Pri hodnotení vyhlásení manažmentu by sa mali zväziť nasledujúce skutočnosti:

Schéma 19.3-1

Hodnotenie vyhlásení manažmentu	
Skutočnosti na zváženie	Dá sa predpokladať, že osoba, ktorá prezentuje stanoviská, je objektívna a pozná danú problematiku?
	Zodpovedajú vyhlásenia kontextu: <ul style="list-style-type: none"> • znalostí audítora o účtovnej jednotke a jej prostredí? • iných získaných dôkazov vrátane iných prezentácií stanovísk získaných od manažmentu? • iných dôkazov získaných prostredníctvom audítorských postupov vykonaných na účel dosiahnutia iných cieľov auditu?
	Aké ďalšie audítorské postupy sú potrebné na podporu uvedených vyhlásení? Pre potvrdenie zámerov manažmentu treba zväziť také zdroje dôkazov, ako sú napríklad zápisy z rokovania vedenia, zápisy z výboru rozhodujúceho o investíciách, právne dokumenty alebo interná korešpondencia a e-maily. Napríklad v rámci posudzovania nepretržitého pokračovania v činnosti audítorom by medzi „potvrdzujúce“ dôkazy patrilo preverenie zápisov z rokovania vedenia, právne dokumenty a dostupnosť informácií o financovaní a pod. Ak neexistuje podporná dokumentácia, dochádza k obmedzeniu rozsahu?
Skutočnosti na zváženie (pokračovanie)	Tam, kde sú vyhlásenia manažmentu v rozpore s inými získanými audítorskými dôkazmi: <ul style="list-style-type: none"> • existuje dôvod spochybňovať česťnosť a integritu manažmentu? Ak áno, audítora by mal prediskutovať túto záležitosť s osobami poverenými spravovaním a zvažovať vplyv na zhodnotenie rizík a potrebu ďalších audítorských postupov; • je primerané a odôvodnené, aby sa naďalej dôverovalo ostatným vyhláseniam zo strany manažmentu?
	Zvážte najvhodnejší spôsob dokumentovania danej prezentácie stanovísk. Napríklad: <ul style="list-style-type: none"> • v podobe záznamu uskutočneného audítorom; • v podobe písomného záznamu uskutočneného klientom; a • uvedením v liste s vyhlásením manažmentu.

19.4 Písomné vyhlásenia

Nasledujúce vyhlásenia sú dôležitým zdrojom audítorských dôkazov z dôvodov, medzi ktoré patria:

- Fakt, že manažment zmení alebo neposkytne požadovanú prezentáciu stanovísk v písomnej podobe, môže audítora upozorniť na možnosť existencie jedného alebo viacerých významných problémových bodov; a
- Žiadosť o písomnú (teda nie verbálnu) prezentáciu stanovísk môže podnietiť manažment k tomu, aby sa zaoberal jednotlivými skutočnosťami s vyššou intenzitou, čím sa zvyšuje kvalita vyhlásení.

Písomné vyhlásenia sa požadujú od osôb zodpovedných za zostavenie a prezentáciu finančných výkazov a tých osôb, ktoré majú poznatky o jednotlivých skutočnostiach. Často ide o generálneho riaditeľa účtovnej jednotky a jej finančného riaditeľa, alebo iné osoby na podobnej úrovni, ako je napríklad vlastník v postavení manažéra.

Audítor je povinný požiadať manažment o predloženie písomného vyhlásenia k tomu, že:

- si splnil svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania; a
- audítorovi poskytol všetky relevantné informácie a prístup, tak ako to bolo dohodnuté v podmienkach zákazky auditu;
- všetky transakcie boli zaznamenané a sú zohľadnené vo finančných výkazoch.

Ak manažment tieto požadované vyhlásenia neposkytne, alebo ak audítor dospeje k záveru, že existuje značná pochybnosť o čestnosti manažmentu a a že tieto vyhlásenia nie sú spoľahlivé, potom audítor musí odmietnuť stanovisko k finančným výkazom.

Písomné vyhlásenia podporujú aj ďalšie dôkazy relevantné k finančným výkazom (napríklad tie, ktoré vyžadujú ďalšie štandardy ISA) alebo jedno alebo viacero tvrdení vo finančných výkazoch.

Ostatné konkrétne štandardy ISA, ktoré vyžadujú písomné vyhlásenie, sú uvedené v ďalšom texte.

Schéma 19.4-1

ISA	Názov	Odsek
240	Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov	39
250	Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov	16
450	Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu	14
501	Audítorské dôkazy – špecifické úvahy pre vybrané položky	12
540	Audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia	22
550	Spriaznené osoby	26
560	Následné udalosti	9
570	Nepretržité pokračovanie v činnosti	16(e)
710	Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy	9

Písomné vyhlásenia sa venujú napríklad nasledujúcim skutočnostiam:

Schéma 19.4-2

Zodpovednosť manažmentu	Manažment:
	<ul style="list-style-type: none"> • si splnil svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s príslušným rámcom pre finančné vykazovanie (v určitých prípadoch vrátane ich vernej prezentácie, ako je to uvedené v podmienkach zákazky na audit) a za úplnosť informácií poskytnutých audítorovi; a • v niektorých prípadoch (ak napríklad podmienky zákazky boli dohodnuté inými stranami) sa od členov manažmentu môže tiež vyžadovať, aby opätovne v písomnom vyhlásení potvrdili, že akceptujú a rozumejú tejto zodpovednosti.
	Poskytol audítorovi všetky relevantné informácie a prístup v súlade s podmienkami zákazky na audit.
	Zaznamenal všetky transakcie do účtovných záznamov a zohľadnil transakcie vo finančných výkazoch.

Schéma 19.4-3

Špecifické vyhlásenia	Manažment vyhlasuje, že:
	Výber a použitie účtovných politík sú primerané a v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania.
	Ak to bolo relevantné vo vzťahu k príslušnému rámcu finančného vykazovania, boli nasledujúce skutočnosti identifikované, ocenené, prezentované alebo zverejnené v súlade s týmto rámcem: <ul style="list-style-type: none"> • plány alebo zámery, ktoré môžu ovplyvniť účtovnú hodnotu alebo klasifikáciu aktív a záväzkov; • záväzky, a to skutočné i podmienené; • vlastníctvo majetku alebo kontrola nad ním; • záložné práva alebo vecné bremeno na majetku, ako aj majetok, ktorý bol poskytnutý ako záruka, a • aspekty právnych a zmluvných dohôd, ktoré môžu ovplyvniť finančné výkazy, vrátane prípadov ich nedodržovania.
	Informoval o všetkých nedostatkoch internej kontroly, o ktorých manažment vie.
	Boli uvedené všetky dôvody účtovnej jednotky, pre ktoré si zvolila konkrétny postup.
	Zámery manažmentu vo vzťahu k (špecifikujte skutočnosť) sú tieto: (opíšte plány alebo zámery účtovnej jednotky).

Iné posudzované skutočnosti

Schéma 19.4-4

	Poznámky
Vyhýbavá reč	V niektorých prípadoch môže manažment použiť vyhýbavú reč s tým, že vyhlásenia sú pripravené podľa jeho najlepšieho vedomia a svedomia. Takéto slovné spojenie sa dá akceptovať vtedy, keď je audítor spokojný s vyhláseniami osôb, ktoré sú kompetentné a nesú príslušnú zodpovednosť za skutočnosti uvedené vo vyhlásení.
Zanedbateľné nesprávnosti	Pri získavaní prezentácie o nesprávnostiach môže byť stanovená hraničná hodnota, pod ktorou sa individuálne nesprávnosti môžu považovať za zanedbateľné.
Datovanie listu	Dátum správy audítora nesmie predchádzať dátumu písomných vyhlásení, pretože vyhlásenia tvoria časť audítorskej dokumentácie.
Adresovanie listu audítorovi	Požadované písomné vyhlásenie sa zahrnie do listu, ktorý bude adresovaný audítorovi.
Informovanie osôb poverených spravovaním	ISA 260 požaduje, aby audítor informoval osoby poverené spravovaním o písomných vyhláseniach, ktoré si vyžiadal od manažmentu.
Pohovory manažmentu s inými osobami	Ak nemá manažment dostatočné znalosti, na základe ktorých by mohol pripraviť písomné vyhlásenie, môže sa rozhodnúť vykonať pohovory s inými osobami, ktoré sa podieľali na zostavovaní/prezentácii finančných výkazov a v nich obsiahnutých tvrdeniach. K týmto osobám patria aj osoby, ktoré majú špecifické (úzko odborné) znalosti.

Pochybnosti o poskytnutých alebo neposkytnutých vyhláseniach

Ak existujú pochybnosti o spoľahlivosti písomných vyhlásení, alebo požadované vyhlásenie nebolo poskytnuté, audítor by mal zvážiť charakter daného problému a zvoliť primerané kroky.

Schéma 19.4-5

Pochybnosti	Požadovaná reakcia audítora
Požadované prezentácie neboli poskytnuté	<ul style="list-style-type: none"> • prediskutovať danú skutočnosť s manažmentom; • opätovne posúdiť čestnosť manažmentu a zvážiť vplyv, ktorý môže mať táto skutočnosť na spoľahlivosť vyhlásenia (ústneho alebo písomného) a audítorských dôkazov vo všeobecnosti, a • prijať potrebné kroky vrátane určenia možného vplyvu na stanovisko vyjadrené v správe audítora;
Bola identifikovaná nekonzistentnosť	<ul style="list-style-type: none"> • vykonať ďalšie audítorské postupy, s cieľom vysporiadať sa s danou skutočnosťou; • ak zostáva daný problém nevyriešený, vrátiť sa k posúdeniu kompetentnosti, čestnosti, etických hodnôt alebo usilovnosti manažmentu (pozri body uvedené ďalej), alebo jeho vernosti týmto hodnotám a ich presadzovaniu a stanoviť možný vplyv na spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a audítorských dôkazov vo všeobecnosti.

Pochybnosti	Požadovaná reakcia audítora
Nekompetentnosť manažmentu; Nedostatok čestnosti alebo etických hodnôt	<p>Stanovte vplyv, ktorý môžu mať tieto problémy na spoľahlivosť vyhlásení (ústnych alebo písomných) a audítorských dôkazov vo všeobecnosti.</p> <p>Audítora odmietne stanovisko k finančným výkazom, ak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • audítora príde k záveru, že existuje taká dostatočná miera pochybnosti o čestnosti manažmentu, že požadované písomné vyhlásenia sa nedajú považovať za spoľahlivé; alebo • manažment neposkytol požadované písomné vyhlásenia.

Doplňujúce/dodatočné vyhlásenia

Nad rámec požadovaných písomných vyhlásení môže audítora zväžiť potrebu požadovať:

Doplňujúce vyhlásenia k finančným výkazom

Takéto písomné vyhlásenia môžu dopĺňať, ale nesmú byť súčasťou písomného vyhlásenia požadovaného štandardom ISA 580.10. Napríklad:

- uvedenie toho, či výber a aplikácia účtovných politík boli primerané; a
- uvedenie toho, či skutočnosti podobného charakteru, ako sú uvedené v nasledujúcom texte, boli identifikované, ocenené, prezentované alebo zverejnené v súlade s týmto rámcom:
 - plány alebo zámery, ktoré môžu mať vplyv na účtovnú hodnotu alebo zaradenie majetku a záväzkov,
 - záväzky, tak skutočné, ako aj podmienené,
 - vlastníctvo majetku alebo kontrola nad ním, záložné právo alebo vecné bremeno na majetok a majetok, ktorý bol poskytnutý ako záruka, a
 - právne, regulačné a zmluvné aspekty (vrátane následkov nesúladu), ktoré môžu mať vplyv na finančné výkazy.

Doplňujúce písomné vyhlásenia

Nad rámec písomných vyhlásení, ktoré sú požadované ISA 580.11, môže audítora zväžiť potrebu požadovať napr. aj písomné vyhlásenia:

- potvrdenie, že manažment informoval o všetkých nedostatkoch internej kontroly, ktoré sú mu známe; a
- osobitné tvrdenia.

V niektorých prípadoch nemožno získať dostatočne primerané a vhodné audítorské dôkazy bez písomného vyhlásenia manažmentu, ktoré vo vzťahu k osobitným tvrdeniam potvrdzuje dôvody, úsudky alebo zámery. Medzi skutočnosti, ktoré by sa mali zvažovať, patria:

- minulé skúsenosti účtovnej jednotky s realizovaním vyjadrených zámerov,
- dôvody účtovnej jednotky na výber konkrétneho postupu,
- schopnosť účtovnej jednotky realizovať konkrétny postup; a
- existencia alebo absencia informácií, ktoré mohli vyjsť najavo v priebehu auditu a nie sú konzistentné s úsudkom alebo úmyslom manažmentu.

NA ZVÁŽENIE

Venujte určitý čas stretnutiu s manažmentom, aby ste mu vysvetlili charakter požadovaných vyhlásení a aby ste zaistili, že manažment si je plne vedomý toho, čo vlastne podpisom potvrdzuje.

19.5 Príklad písomného vyhlásenia

Príklad listu s vyhlásením manažmentu, ktorý je zahrnutý v materiáloch prípadovej štúdie zodpovedá formátu uvedenému v ISA 580.

19.6 Prípadová štúdia – Vyhlásenia manažmentu

Detaily prípadových štúdií sú uvedené v zväzku 2, kapitola 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

Vyhlásenia manažmentu

Nasledujú príklady vyhlásení manažmentu poskytnutých Surajom a niektoré ďalšie audítorské postupy, ktoré možno v tejto súvislosti uplatniť.

Vyhlásenia manažmentu	Posúdenie
<i>Nedošlo k znehodnoteniu zariadení, ktoré boli nahradené novými strojmi. Príčinou je poruchovosť strojov; v prípade, že sa iné stroje práve opravujú, vyžaduje sa nasadenie starých zariadení.</i>	<i>Vykonajte pohovor s výrobným manažérom a inými osobami, aby ste stanovili, či sú zariadenia a vybavenie naďalej funkčné a v prevádzke. K tomu môžete dospieť fyzickou obhliadkou a previerkou záznamov o údržbe.</i>
<i>K výrobkom, ktorých mierne poškodenie bolo zistené počas inventarizácie, nie je potrebné vytvárať dodatočné opravné položky.</i>	<i>Skontrolujte, či boli poškodené výrobky naozaj po skončení obdobia predané. Zistite u výrobného manažéra, či boli poškodené výrobky predané v danom stave, alebo došlo predtým k ich oprave (ak áno, aké boli náklady na opravu), alebo boli predané so zľavou.</i>

Na záver auditu budú dôležité vyhlásenia zdokumentované v liste s vyhlásením manažmentu, podpísanom Surajom Dephtom a Jawadom Kassabom.

Takéto vyhlásenia môžu byť uvedené v liste napr. v nasledujúcej podobe.

Dephta Furniture, Inc.

15. marca 20X3

Pre: Jamel, Woodwind & Wing, LLP
55 Kingston St.
Cabtown, United Territories
123-50004

Vážený pán Lee,

tento list s vyhlásením je poskytnutý v súvislosti s Vaším auditom finančných výkazov Dephta Furniture, Inc., za rok končiaci sa 31. decembra 20X2, vykonaným s cieľom vyjadrenia stanoviska k tomu, či sú finančné výkazy prezentované verne, vo všetkých významných súvislostiach, v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.

Potvrdzujeme, že:

Finančné výkazy

- Splnili sme si zodpovednosť vymedzenú v ustanoveniach zákazky na audit z 15. októbra 20X2 zostaviť finančné výkazy v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania; menovite, že finančné výkazy sú prezentované verne v súlade s uvedenými štandardmi.
- Významné predpoklady, ktoré boli použité pri stanovení účtovných odhadov, vrátane tých, kde je ocenenie v reálnej hodnote, majú racionálny základ.
- Vzťahy a transakcie so spriaznenými stranami boli správne účtovne zobrazené a zverejnené v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.
- Všetky udalosti, ktoré nastali po súvahovom dni a v prípade ktorých vyžadujú medzinárodné štandardy finančného vykazovania úpravu alebo zverejnenie, viedli k úprave alebo boli zverejnené.
- Dosah neopravených nesprávností na finančné výkazy ako celok nie je ani individuálne, ani v súhrne významný. Zoznam neopravených nesprávností je priložený k listu s vyhlásením.
- Spoločnosť dodržala všetky stránky zmluvných ustanovení, ktoré by v prípade ich nedodržania mohli mať významný dosah na finančné výkazy.
- Neexistuje žiaden nesúlad s tými požiadavkami regulačných orgánov, ktoré by v prípade nesúladu mohli mať významný dosah na finančné výkazy.
- Spoločnosť má dostatočný právny titul na disponovanie so všetkými položkami majetku a s výnimkou tých, ktoré sú zverejnené v poznámke X k finančným výkazom, neexistujú žiadne záložné práva ani ťarchy (vecné bremená), ktoré by sa týkali majetku spoločnosti.
- Nemáme v pláne zrušiť jednotlivé produktové rady ani nemáme iné plány alebo úmysly, ktoré by viedli k prebytku zásob alebo k zastaranosti zásob, a žiadna časť zásob nie je vykázaná v sume, ktorá by bola vyššia než jej čistá realizačná hodnota.

- Nedošlo k zníženiu čistej realizačnej hodnoty dlhodobého majetku (zariadení), ktorý bol funkčne nahradený novými strojmi.

Uvádzané informácie

- Poskytli sme vám:
 - prístup ku všetkým nám známym informáciám, ktoré by boli relevantné pre zostavenie finančných výkazov, ako sú záznamy, dokumentácia a iné skutočnosti;
 - doplňujúce informácie, ktoré ste si od nás vyžiadali na účely auditu; a
 - neobmedzený prístup k osobám v rámci účtovnej jednotky, o ktorých ste to považovali za potrebné na účel získania audítorských dôkazov.
- Všetky transakcie sú zaznamenané v účtovníctve a sú zohľadnené vo finančných výkazoch.
- Sprístupnili sme vám výsledky nášho posúdenia rizika toho, že finančné výkazy by mohli byť významne nesprávne v dôsledku podvodu.
- Sprístupnili sme vám všetky informácie o podvode alebo o podozreniach z podvodu, o ktorých máme vedomosť a ktoré by mohli mať dosah na účtovnú jednotku a na ktorých sa podieľa:
 - manažment;
 - zamestnanci, ktorí majú kľúčovú úlohu v internej kontrole; alebo
 - iné osoby, v prípade ktorých by mal podvod významný dosah na finančné výkazy.
- Sprístupnili sme vám všetky informácie, ktoré sa týkajú podozrenia z podvodu alebo údajného podvodu, ktoré by mohli ovplyvniť finančné výkazy účtovnej jednotky a ktoré boli nahlásené zamestnancami, bývalými zamestnancami, analytikmi, regulačnými inštitúciami alebo inými stranami.
- Uviedli sme vám všetky známe prípady nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a nariadeniami, ktorých dosah sa musí brať do úvahy pri zostavovaní finančných výkazov.
- Informovali sme vás o identite spriaznených strán účtovnej jednotky a o všetkých vzťahoch a transakciách so spriaznenými stranami, o ktorých máme vedomosť.

S úctou

Suraj Dephta

Jawad Kassab

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Vyhlásenia manažmentu

Nasledujú príklady vyhlásení manažmentu zo strany Raja, ako aj príklady ďalších audítorských postupov, ktoré možno v tejto súvislosti použiť.

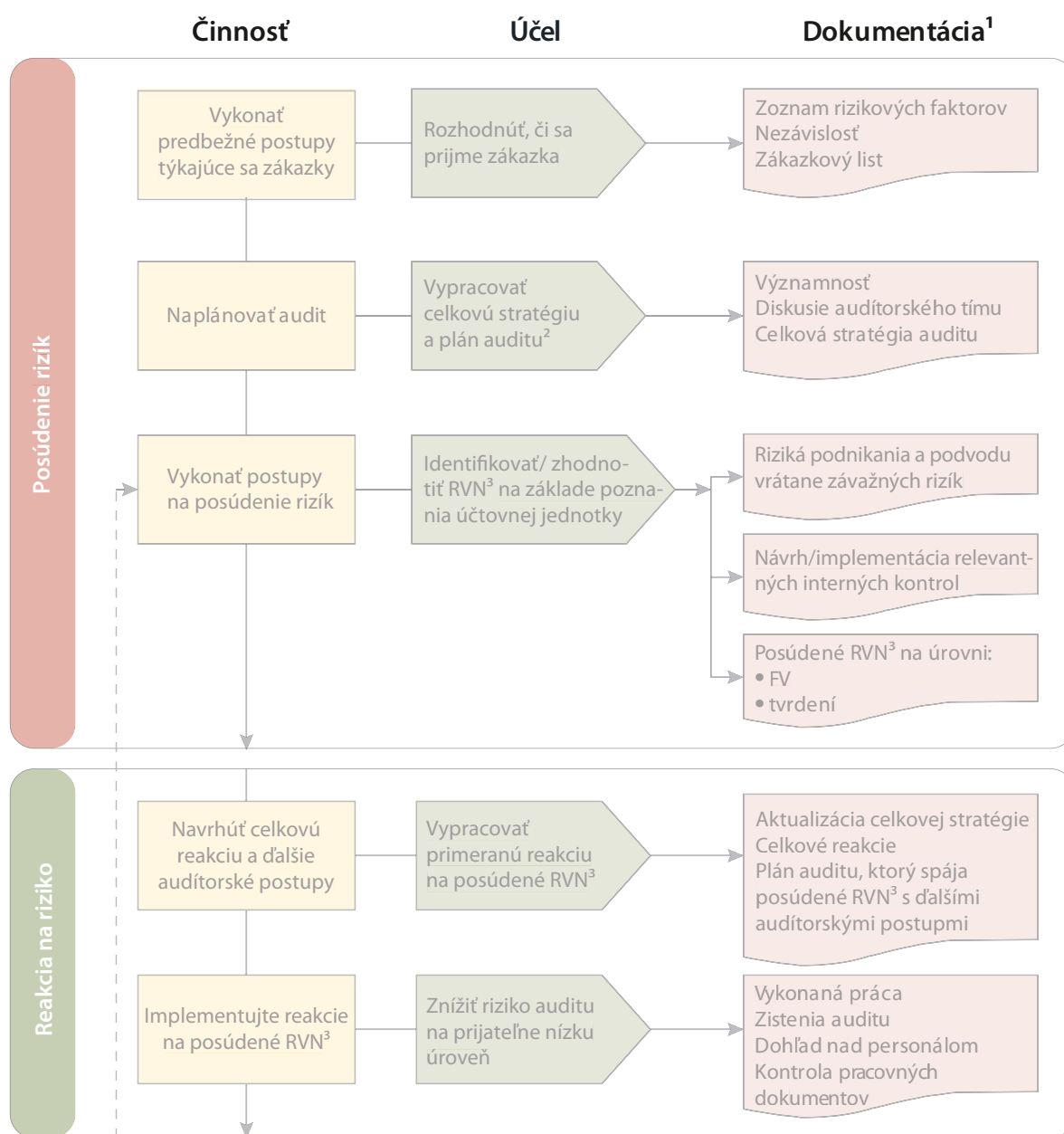
Vyhlásenia manažmentu	Posúdenie
Nie je potrebné vytvárať ďalšie opravné položky k pochybným pohľadávkam. Inkaso pohľadávky voči Dephte možno realizovať v plnej výške a ostatné pohľadávky nie sú také významné, aby k nim bolo potrebné stanoviť výšku opravnej položky.	<p>Pošlite žiadosť o potvrdenie pohľadávok do Dephty.</p> <p>Porozprávajte sa s Rajom a Ruby, aby ste sa oboznámili s rôznymi účtami pohľadávok voči klientom a s prehľadom ich platobnej disciplíny v minulosti a hľadajte prípadný trend. Verifikujte, či je podiel pohľadávok voči iným klientom než je Dephta naozaj nevýznamný, tak ako to tvrdí klient.</p> <p>Analyzujte, či následné úhrady podporujú tvrdenie o možnosti inkasa pohľadávky v plnej výške.</p> <p>Zvážte všetky relevantné informácie z auditu Dephty.</p>
Dephta je naďalej spokojná s kvalitou výrobkov, ktoré jej predávame.	<p>Analyzujte storno tržieb v minulosti a hľadajte prípadný trend.</p> <p>Analyzujte výsledky potvrdení pohľadávok voči Dephte z toho pohľadu, či neobsahujú nejaké vyjadrenie o kvalite výrobkov alebo o inkasovateľnosti pohľadávok.</p> <p>Vykonajte prehliadku zásob a zamerajte sa na zastarané položky a bezobrátkové zásoby.</p> <p>Opýtajte sa Ruby na kvalitu výrobkov a na prípadnú spätnú väzbu, ktorú mohla dostať od Dephty ku kvalite výrobkov, ktoré doteraz kúpila.</p>

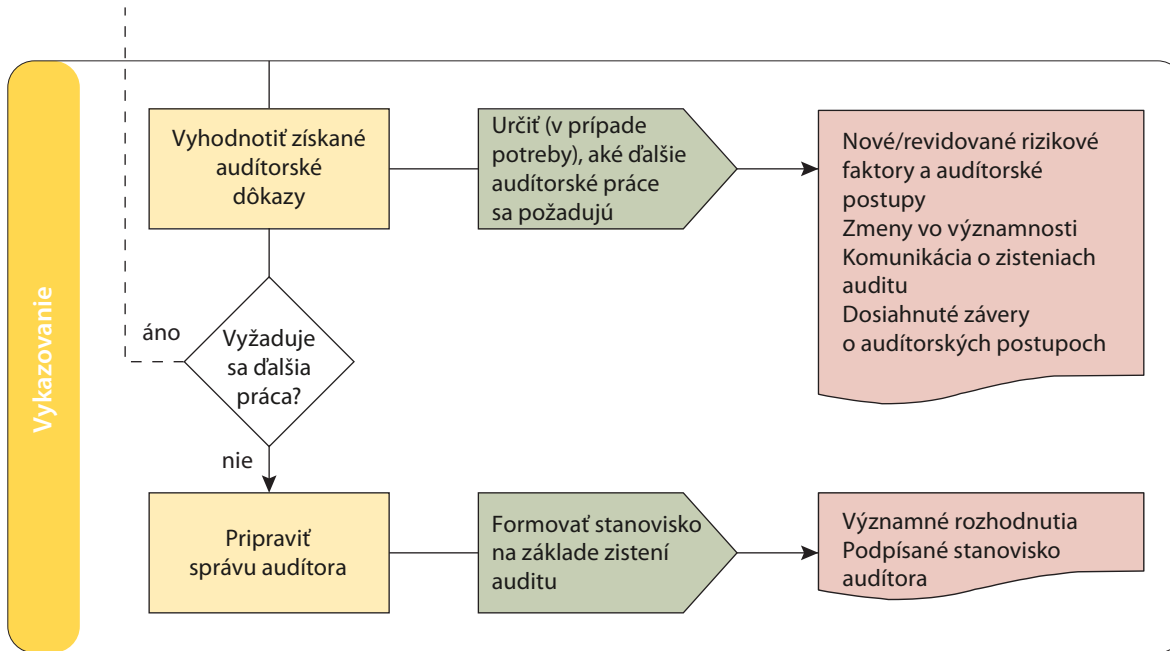
Na záver auditu sa dôležité vyhlásenia zdokumentujú v liste s vyhlásením manažmentu, ktorý bude podpísaný Rajom Kumarom.

Takéto vyhlásenia môžu byť súčasťou listu, ako sme to ilustrovali v prípadovej štúdii A – Dephta Furniture, Inc.

20 Vykazovanie – prehľad

Schéma 20.0-1



**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 #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
200.11	<p>Pri vykonávaní auditu finančných výkazov má audítor tieto celkové ciele:</p> <p>(a) 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</p> <p>(b) predložiť správu k finančným výkazom a poskytnúť informácie podľa požiadaviek ISA v súlade s audítorovými zisteniami.</p>
200.12	<p>Vo všetkých prípadoch, keď sa nedá získať primerané uistenie a podmienené stanovisko v správe audítora, nie je za daných okolností postačujúce na účely predloženia správy predpokladaným používateľom finančných výkazov, ISA vyžadujú, aby audítor odmietol stanovisko alebo odstúpil od zákazky (príp. sa jej vzdal), keď odstúpenie umožňuje platný zákon alebo predpis.</p>

Do záverečnej fázy auditu patria aj nasledujúce prvky:

Schéma 20.0-2



OPS = osoby poverené spravovaním

Základné koncepcie, na ktoré je zameraná fáza poskytovania správ, sú nasledujúce:

Schéma 20.0-3

	Zväzok a kapitoly
Následné udalosti	Z1 – 13
Nepretržité pokračovanie v činnosti	Z1 – 14
Audítorská dokumentácia	Z1 – 16
Informovanie o zisteniach z auditu	Z2 – 22
Správa audítora	Z1 – 17

21 Posudzovanie audítorských dôkazov

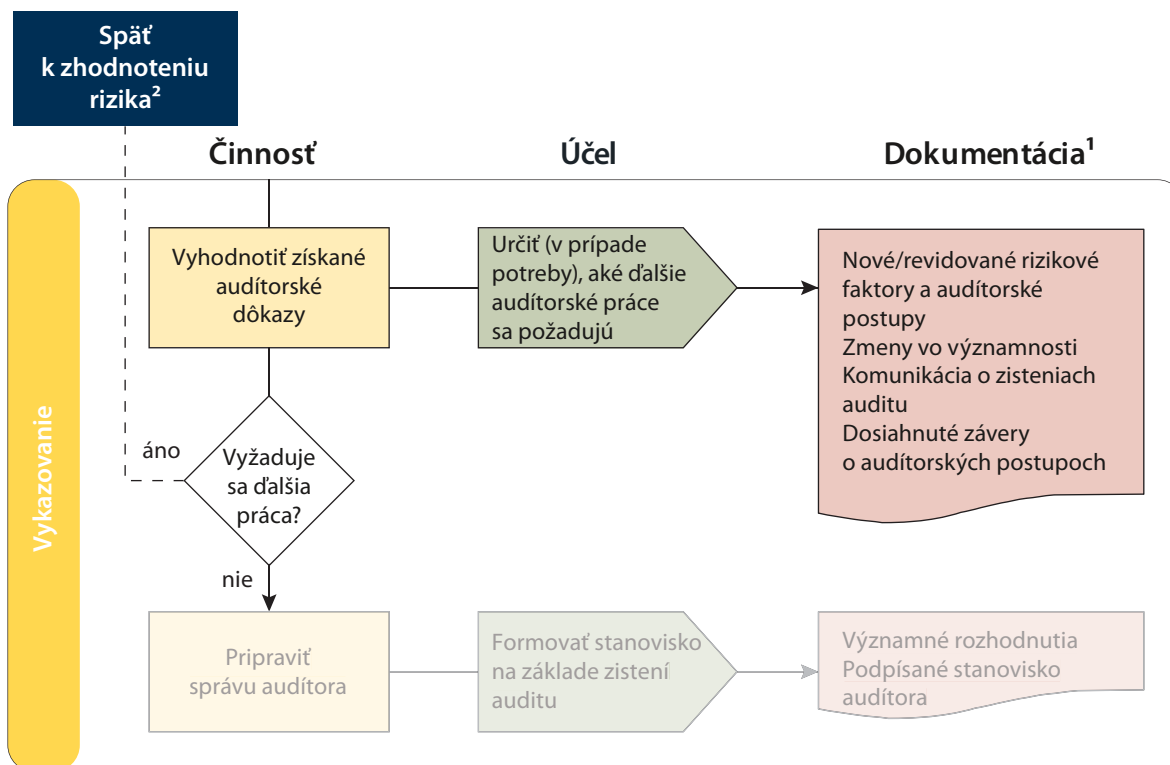
Obsah kapitoly

Usmernenie k tomu, ako posudzovať dostatočnosť a vhodnosť audítorských dôkazov potrebných na dosiahnutie racionálnych záverov, na základe ktorých možno prijať stanovisko audítora.

Relevantné štandardy ISA

220, 330,
450, 520, 540

Schéma 21.0-1



Poznámky:

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je neprerušovaný a opakujúci sa proces počas celého auditu.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
220.15	Partner zodpovedný za zákazku prevezme zodpovednosť za: <ul style="list-style-type: none"> (a) riadenie a vykonávanie zákazky na audit, ako aj za dohľad nad ňou, a to všetko v súlade s odbornými štandardmi a platnými zákonnými a regulačnými požiadavkami (pozri odseky A13 – A15, A20); a (b) správu audítora primerane zodpovedajúcu daným okolnostiam.
220.16	Partner zodpovedný za zákazku prevezme zodpovednosť za previerku vykonávanú v súlade s firemnými pravidlami a postupmi pre previerky (pozri odseky A16 a A17, A20).
220.17	Previerkou auditorskej 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 auditorské 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).
220.20	Osoba vykonávajúca previerku kontroly kvality zákazky objektívne vyhodnotí závažné úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery, ku ktorým sa dospelo pri formulovaní správy audítora. Toto vyhodnotenie zahŕňa: <ul style="list-style-type: none"> (a) prediskutovanie závažných záležitostí s partnerom zodpovedným za zákazku, (b) previerku finančných výkazov a návrhu správy audítora, (c) previerku vybranej auditorskej dokumentácie týkajúcej sa závažných úsudkov tímu pracujúceho na zákazke a záverov, ku ktorým tím dospel, (d) vyhodnotenie záverov, ku ktorým sa dospelo pri formulovaní správy audítora, ako aj úvahy, či je navrhovaná správa audítora primeraná (pozri odseky A26 a A27, A29 – A31).

21.1 Prehľad

Po vykonaní plánovaných audítorských postupov nastupuje zhodnotenie výsledkov. K nemu bude patriť preverka audítorskej dokumentácie a diskusia s tímom pracujúcim na zákazke, ako aj všetky zmeny plánu auditu v dôsledku zrealizovaných postupov. Niektoré z kľúčových faktorov, ktoré sa berú v tomto prípade do úvahy, sú znázornené v nasledujúcej časti textu.

Schéma 21.1-1

Kontrola kvality	Zodpovednosť za zabezpečenie toho, že preverenie spisu prebehlo v súlade s firemnou politikou a postupmi preverky a že stanovisko audítora je primerané, nesie partner zodpovedný za zákazku.
Konzultácia	Partner zodpovedný za zákazku nesie zodpovednosť za to, aby zabezpečil: <ul style="list-style-type: none"> • to, že tím pracujúci na zákazke primeraným spôsobom odkonzultuje zložité alebo problematické otázky (tak vnútri firmy, ako aj externe s tretími stranami); a • to, že závery z týchto konzultácií boli zdokumentované a uplatnené.
Preverka kontroly kvality zákazky (PKKZ)	V prípade, ak firemná politika vyžaduje PKKZ, musí partner zodpovedný za zákazku: <ul style="list-style-type: none"> • zabezpečiť, že na preverku kontroly kvality bola ustanovená dostatočne kvalifikovaná osoba; • prediskutovať závažné skutočnosti týkajúce sa auditu s osobou vykonávajúcou preverku kontroly kvality; a • zabezpečiť, aby dátum správy audítora nebol skorší ako bude ukončená preverka kontroly kvality.

Audítora má za cieľ dosiahnuť, aby boli získané dostatočne primerané a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by potvrdzovali dosiahnuté závery, a to, aby bola vydaná správne formulovaná správa audítora.

V rámci posúdenia získaných audítorských dôkazov sa reaguje na ďalej uvedené skutočnosti.

Schéma 21.1-2

Významnosť	Sú hodnoty stanovené pre úroveň celkovej a vykonávacej významnosti naďalej primerané aj v kontexte skutočných finančných výsledkov účtovnej jednotky? Ak je vhodné, aby bola úroveň celkovej významnosti (pre finančné výkazy ako celok) nižšia, ako sa pôvodne určila, má audítora rozhodnúť: <ul style="list-style-type: none"> • či je potrebné zrevidovať vykonávaciu významnosť; • či sú charakter, časový harmonogram a rozsah dodatočných audítorských postupov naďalej primerané.
Riziko	Vo svetle zistení v rámci auditu je posúdenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení naďalej primerané? Ak nie, posúdenie rizika sa zreviduje a modifikujú sa dodatočné plánované audítorské postupy.

Nesprávnosti	<p>Zvážil sa vplyv identifikovaných a neopravených nesprávností na audit? Uvažovalo sa s príčinou vzniku nesprávností/odchýlok? Tie môžu indikovať existenciu neidentifikovaného rizika alebo závažného nedostatku internej kontroly.</p> <p>Je potrebné zrevidovať celkovú stratégiu auditu a plán auditu? K tomu môže prísť, keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter identifikovaných nesprávností a okolnosti ich vzniku naznačujú možnú existenciu iných nesprávností, ktoré v kombinácii s inými nesprávnosťami zhromaždenými počas auditu môžu byť považované za významné; alebo • súhrn nesprávností zhromaždených počas auditu sa blíži k úrovni významnosti. <p>Boli vykonané ďalšie audítorské postupy, aby sa stanovilo, či v tých prípadoch, kde bol manažment požiadaný o zabezpečenie opravy nesprávností (týkajúcich sa kategórií transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení), tieto naďalej zostávajú neopravené?</p>
Podvod	<p>Indikujú informácie získané z iných postupov na posúdenie rizika, že existuje jeden alebo viacero faktorov rizika podvodu? Naznačujú analytické postupy vykonané ku koncu auditu existenciu predtým nerozpoznaného rizika významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu? Boli identifikované nesprávnosti analyzované, aby sa určilo, či je takáto nesprávnosť indikátorom podvodu? Ak áno, zvážte dosah danej nesprávnosti na iné oblasti auditu, menovite na spoľahlivosť informácií prezentovaných manažmentom. Je nepravdepodobné, aby bol výskyt podvodu iba izolovaným javom. Existuje nejaký dôvod podozrievať manažment z podielu na nesprávnostiach v dôsledku podvodu, bez ohľadu na to, či sú významné alebo nie? Ak áno, opätovne zvážte posúdenie rizika významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu a jeho vplyv na charakter, časový harmonogram a rozsah audítorských postupov, ktoré predstavujú reakciu na posúdené riziká. Takisto pri opätovných úvahách o spoľahlivosti dôkazov zvážte, či okolnosti alebo podmienky neindikujú možné spolčenie sa zamestnancov, manažmentu alebo tretích strán. Ak boli identifikované riziká podvodu, napriek tomu možno potvrdiť, že finančné výkazy nie sú významne nesprávne v dôsledku podvodu. Ak to nie je možné, stanovte vplyv na audit vrátane toho, či to sponchyňuje schopnosť pokračovať naďalej vo vykonávaní auditu.</p>
Dôkazy	<p>Boli získané dostatočne primerané a vhodné dôkazy na to, aby sa znížilo riziko významnej nesprávnosti finančných výkazov na prijateľne nízku úroveň? Zvážte vykonanie dodatočných postupov.</p>
Analytické postupy	<p>Je výsledkom analytických postupov vykonaných v záverečnej fáze auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potvrdenie zistení auditu, alebo • identifikovanie predtým nezistených rizík významnej nesprávnosti?

21.2 Opätovne posúdiť významnosť

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.10	Pred vyhodnotením vplyvu neopravených nesprávností audítor prehodnotí významnosť stanovenú v súlade s ISA 320 s cieľom uistiť sa, že je vzhľadom na skutočné finančné výsledky účtovnej jednotky aj naďalej vhodná (pozri odseky A11 až A12).

Predtým, ako audítor posúdi výsledky vykonaných postupov a určí nesprávnosti, ktoré z toho vyplývajú, mal by najprv opätovne zvážiť hodnoty stanovené pre celkovú a vykonávaciu významnosť. Táto potreba vyplýva z faktu, že prvotné určenie významnosti vychádza často z odhadov finančných výsledkov účtovnej jednotky, pričom skutočné výsledky môžu byť odlišné. Medzi faktory, ktoré by viedli k potrebe zmeny, patrí:

- to, že prvotné určenie významnosti už nie je prijateľné v kontexte skutočných finančných výsledkov účtovnej jednotky;
- to, že vyšli najavo nové skutočnosti (ako napr. očakávanie používateľov), ktoré by pri prvotnom určení viedli k stanoveniu odlišnej hodnoty (alebo hodnôt); a
- neočakávané nesprávnosti, ktoré môžu spôsobiť, že sa prekročí úroveň významnosti v prípade určitej kategórie transakcií, zostatku účtov alebo zverejnení.

Vždy keď je nutná revízia, audítor by mal zvážiť a zdokumentovať vplyv na posúdené riziká a na charakter, časový harmonogram a rozsah požadovaných dodatočných audítorských postupov.

Ak sa pre finančné výkazy ako celok požaduje nižšia úroveň významnosti, stanovte aj to, či je potrebné zrevidovať vykonávaciu významnosť. Ak áno, rozhodnite, či charakter, časový harmonogram a rozsah dodatočných audítorských postupov sú naďalej primerané.

NA ZVÁŽENIE

Ak sa má úroveň významnosti zrevidovať, nečakajte na vykonanie zmeny až na konci auditu. Ak sa úroveň významnosti znižuje, môže to viesť aj k potrebe zmien v posúdení rizika a k vykonaniu ďalších alebo dodatočných audítorských postupov.

21.3 Zmeny posúdenia rizika

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
330.25	Na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov je audítor povinný pred ukončením auditu vyhodnotiť, či posúdenie rizík významných nesprávností na úrovni tvrdení je aj naďalej vhodné (pozri odseky A60 – A61).

Posúdenie rizika na úrovni tvrdení často vychádza z audítorských dôkazov, ktoré sú dostupné ešte pred vykonaním dodatočných audítorských postupov. Počas vykonávania týchto postupov sa môžu získať nové dôkazy, ktorých výsledkom je potreba zmeny pôvodného posúdenia rizika.

Napríklad pri audite zásob môže byť riziko tvrdenia o úplnosti nízke, ak sa predpokladá, že interná kontrola funguje efektívne. Ak sa pri testoch kontrol zistí, že interná kontrola nie je funkčná, malo by sa zmeniť posúdené riziko a na zníženie tohto rizika na prijateľne nízku úroveň je potrebné vykonať dodatočné audítorské postupy. To vlastne platí pre akékoľvek audítorské postupy, pri ktorých výsledky nezodpovedajú očakávaniam.

Niektoré faktory, ktoré možno zvážiť pri stanovení toho, či sa pôvodné posúdenie rizika zmenilo alebo nie, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 21.3-1

Interné kontroly	<p>Testy kontrol</p> <ul style="list-style-type: none"> • S ohľadom na prevádzkovú funkčnosť potvrdzujú výsledky vykonaných testov kontrol plánovanú úroveň zníženia rizika? <p>Obchádzanie zo strany manažmentu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existujú nejaké dôkazy o tom, že by manažment obchádzal existujúcu internú kontrolu? <p>Nedostatky kontrol</p> <ul style="list-style-type: none"> • Je potenciálna nesprávnosť výsledkom takých nedostatkov v internej kontrole, ktoré by mali byť okamžite oznámené manažmentu?
Charakter získaných audítorských dôkazov	<p>Nové rizikové faktory</p> <ul style="list-style-type: none"> • Viedli dôkazy k identifikácii nových rizikových faktorov podnikania, rizikových faktorov podvodu alebo obchádzania zo strany manažmentu? <p>Protikladné dôkazy</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sú získané dôkazy v rozpore s inými dostupnými zdrojmi informácií? <p>Sporné dôkazy</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sú získané dôkazy v rozpore so súčasnými poznatkami o danej účtovnej jednotke? <p>Účtovná politika</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existujú dôkazy o tom, že účtovná politika sa neuplatňovala vždy konzistentne? <p>Nepredvídateľná závislosť</p> <ul style="list-style-type: none"> • Potvrdzujú dôkazy závislosť medzi finančnými a medzi nefinančnými dátami? <p>Podvod</p> <ul style="list-style-type: none"> • Boli pri vykonávaní testov zistené dôkazy o nejakých vzťahoch, netypických faktoch, výnimkách alebo odchýlkach, ktoré by mohli indikovať existenciu prípadného podvodu (vrátane obchádzania zo strany manažmentu)? <p>Spoľahlivosť vyhlásení</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existujú dôkazy, ktoré by sponchybňovali spoľahlivosť vyhlásení manažmentu alebo osôb poverených spravovaním?
Charakter nesprávnosti	<p>Predpojaté odhady</p> <ul style="list-style-type: none"> • Môžu nesprávnosti v účtovných odhadoch a pri stanovení reálnej hodnoty indikovať možný predpojatý prístup zo strany manažmentu? <p>Nesprávnosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vedú nesprávnosti, či už individuálne, alebo v kombinácii s iným neopravenými nesprávnosťami, k významnej nesprávnosti finančných výkazov ako celku?

Ak sa zmenilo pôvodné posúdenie rizika, mali by sa podrobnosti o tom zdokumentovať a malo by sa určiť revidované posúdenie úrovne rizika. Súčasne by sa mali uviesť podrobnosti o tom, ako sa zmenil podrobný plán auditu v nadväznosti na potrebu vysporiadať sa s takto revidovaným posúdením rizika. Môže ísť napr. o zmenu charakteru, časového harmonogramu alebo rozsahu iných plánovaných audítorských postupov, alebo vykonanie dodatočných audítorských postupov.

NA ZVÁŽENIE

Vyhradte v harmonograme auditu čas na (skupinovú) prediskutovanie zistení v rámci tímu pracujúceho na zákazke okamžite po dokončení prác. Agendu by pritom mohli tvoriť už uvedené skutočnosti. Majte na pamäti, že k odhaleniu podvodu dochádza často tak, že sa dajú dohromady kúsky informácií o malých a na prvý pohľad nepodstatných skutočnostiach.

21.4 Posúdenie vplyvu nesprávností

Odsek #	Cieľ štandardov ISA
450.3	Cieľom audítora je vyhodnotiť: <ul style="list-style-type: none"> (a) vplyv zistených nesprávností na audit; a (b) vplyv prípadných neopravených nesprávností na finančné výkazy.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.5	Audítor zhromaždí nesprávnosti zistené počas auditu, odlišné od tých, ktoré sú preukázateľné na prvý pohľad (pozri odseky A2 – A3).
450.6	Audítor určí, či treba prehodnotiť celkovú stratégiu auditu a plán auditu, ak: <ul style="list-style-type: none"> (a) charakter zistených nesprávností a okolnosti, za akých vznikli, naznačujú, že môžu existovať ďalšie nesprávnosti, ktoré by mohli byť spolu s nesprávnosťami nazhromaždenými počas auditu významné (pozri odsek A4), alebo (b) celková suma nesprávností nazhromaždených počas auditu sa blíži k hodnote významnosti stanovenej v súlade s ISA 320 (pozri odsek A5).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.7	Ak manažment na žiadosť audítora preskúma určitú triedu transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a opraví zistené nesprávnosti, audítor vykoná dodatočné audítorské postupy, aby určil, či ostali nejaké nesprávnosti (pozri odsek A6).
450.8	Audítor je povinný včas informovať členov príslušnej úrovne manažmentu o všetkých nesprávnostiach, o ktorých sa nazhromaždia údaje počas auditu, ak to nezakazuje zákon alebo predpis. Audítor požiada manažment, aby takéto nesprávnosti opravil (pozri odseky A7 – A9).
450.9	Ak manažment odmietne opraviť niektoré alebo všetky nesprávnosti, o ktorých ho audítor informoval, audítor sa oboznámi s dôvodmi, prečo manažment nesprávnosti neopravil, a tieto informácie zohľadní pri hodnotení toho, či finančné výkazy ako celok obsahujú významné nesprávnosti (pozri odsek A10).
450.11	Audítor určí, či sú neopravené nesprávnosti významné jednotlivito alebo súhrnne. Pri tomto určovaní audítor vezme do úvahy: <ul style="list-style-type: none"> (a) veľkosť a charakter nesprávností vzhľadom na konkrétne skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a finančné výkazy ako celok, ako aj okolnosti, za akých vznikli (pozri odseky A13 – A17, A19 – A20); (b) vplyv neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok (pozri odsek A18).
450.12	Ak to zákon alebo predpis nezakazuje, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o neopravených nesprávnostiach a ich dosahu, či už jednotlivito alebo súhrnne, na stanovisko v správe audítora. Pri informovaní audítor uvedie jednotlivito každú významnú neopravenú nesprávnosť. Audítor je povinný požadovať opravu všetkých neopravených nesprávností (pozri odsek A21 – A23).
450.13	Audítor je tiež povinný informovať osoby poverené spravovaním o vplyve neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok.
450.14	Audítor je povinný požiadať manažment a osoby poverené spravovaním, ak to je vhodné, o písomné vyhlásenie, v ktorom uvedú, či sú presvedčení, že vplyv neopravených nesprávností, jednotlivito alebo súhrnne, na finančné výkazy ako celok je nevýznamný. Prehľad takýchto položiek musí byť súčasťou, prípadne prílohou písomného vyhlásenia (pozri odsek A24).
540.18	Audítor na základe audítorských dôkazov vyhodnotí, či sú účtovné odhady vo finančných výkazoch v kontexte platného rámca finančného vykazovania primerané, alebo či sú nesprávne (pozri odseky A116 – A119).

Cieľom posúdenia nesprávností je určenie ich dosahu na audit a toho, či existujú potreby vykonať dodatočné audítorské postupy.

Potreba úpravy stratégie auditu a podrobných plánov auditu môže vzniknúť, ak:

- charakter alebo okolnosti identifikovaných nesprávností naznačujú, že môžu existovať aj iné nesprávnosti, ktoré by, ak by sa sumarizovali so známymi nesprávnosťami, mohli prekročiť úroveň vykonávacej významnosti; alebo
- sa súhrn identifikovaných a neopravených nesprávností blíži k úrovni vykonávacej významnosti, alebo ju prekračuje.

NA ZVÁŽENIE

Pamätajte, že vždy bude existovať riziko neodhalených nesprávností vo finančných výkazoch. To je dôsledok prirodzených obmedzení auditu, opísaných v zväzku 1, kapitole 4.1 tejto príručky.

Nesprávnosti môžu vzniknúť v oblastiach, ktoré sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 21.4-1

Zdroj	Opis
Nepresnosti alebo podvod	Chyby môžu vzniknúť v dôsledku činnosti zamestnancov účtovnej jednotky pri zhromažďovaní alebo spracovaní dát, na základe ktorých sa účtovná závierka zostavuje. Súčasťou môžu byť aj chyby pri časovom zaradovaní do správneho účtovného obdobia na konci daného obdobia. Okrem identifikácie špecifických nesprávností má audítor tiež: <ul style="list-style-type: none"> • kvantifikovať chyby v jednotlivých súboroch dát (napr. tých, ktoré sa týkajú tržieb) s využitím výberu vzoriek podľa peňažných jednotiek. Ak je použitá reprezentatívna vzorka, možno extrapolovať pravdepodobný súhrn nesprávností; • zvážiť charakter identifikovaných nesprávností. Ak existuje väčší počet nesprávností, ktoré ovplyvňujú konkrétny zostatok alebo konkrétny podnik, môže to byť indikátorom rizika významných nesprávností v dôsledku podvodu.
Vynechanie alebo podvod	Niektoré transakcie nie sú v dôsledku chyby alebo úmyslu zaznamenané, čo v druhom prípade napĺňa skutkovú podstatu podvodu.
Významné transakcie	Absencia komerčnej podstaty významných transakcií (nezvyčajných alebo vymykajúcich sa bežnému podnikaniu) môže byť dôsledkom úmyslu zmanipulovať finančné výkazy alebo zakryť odcudzenie majetku.
Zápisy v denníku	Nesprávne alebo neschválené záznamy v denníku sa môžu vyskytnúť v priebehu alebo na konci obdobia. Tieto záznamy sa môžu využívať na manipuláciu súm uvádzaných vo finančných výkazoch.
Chybné odhady	Pri stanovení odhadov môže manažment nesprávne vypočítať jednotlivé sumy, prehliadnuť alebo nesprávne interpretovať určité fakty, používať chybné predpoklady alebo uplatňovať predpojatosti, ak odhady účtovnej jednotky spadajú mimo akceptovateľného intervalu. Odhady môžu byť aj úmyselne nesprávne s cieľom zmanipulovať výsledky uvádzané vo finančných výkazoch.
Chybné reálne hodnoty	Existuje nesúhlas s tým, k akému záveru prišiel manažment pri stanovení reálnej hodnoty tých položiek majetku, záväzkov a zložiek vlastného imania, ktoré v súlade s regulačným rámcom pre finančné vykazovanie majú byť vykazované v reálnej hodnote.
Výber a aplikácia účtovnej politiky	Existuje nesúhlas s tým, ako si manažment zvolil a aplikoval jednotlivé účtovné politiky.
Neopravené nesprávnosti v začiatkových stavoch vlastného imania	Neopravené nesprávnosti predchádzajúcich období sa zobrazia v začiatovom stave vlastného imania. Ak nie sú upravené, môžu tiež viesť k nesprávnosti vo finančných výkazoch bežného obdobia.
Vykazovanie výnosov	Nadhodnotenie alebo podhodnotenie výnosov (napr. predčasné zaúčtovanie výnosov, účtovanie fiktívnych výnosov alebo nesprávne presunutie výnosov do neskorších období).

Zdroj	Opis
Slabé stránky internej kontroly	Nesprávnosti môžu vzniknúť v dôsledku neočakávaných nedostatkov v činnosti interných kontrol. O tých by mal byť manažment informovaný, alebo by sa mu mala poslať správa a malo by sa zväžiť vykonanie dodatočných prác na identifikáciu ďalších prípadných nesprávností.
Prezentácia alebo zverejnenia vo finančných výkazoch	Niektoré zverejnenia, ktoré sú požadované regulačným rámcom pre účtovníctvo, sú vynechané, neúplné alebo nesprávne.

Sumarizovanie identifikovaných nesprávností

Nesprávnosti identifikované v priebehu auditu by sa s výnimkou tých, ktoré sú očividne nepatrné, mali zosumarizovať. Môžu sa však rozlišovať faktické nesprávnosti, nesprávnosti týkajúce sa úsudku a extrapolované nesprávnosti.

NA ZVÁŽENIE

Väčšina kvantitatívnych nesprávností sa dá sumarizovať, takže sa dá posúdiť celkový vplyv na finančné výkazy. Niektoré nesprávnosti (ako napr. neúplné alebo nesprávne zverejnenia vo finančných výkazoch) a kvalitatívne zistenia (napr. o možnej existencii podvodu) sa však nedajú sumarizovať. Tieto nesprávnosti sa majú zdokumentovať a posudzovať individuálne.

Aby bolo možné posúdiť vplyv súhrnu neopravených nesprávností, mali by byť zdokumentované v centrálne spracovávanej pracovnej dokumentácii. Tá poskytne súhrn všetkých identifikovaných a neopravených nesprávností, ktoré nie sú považované za nepatrné.

Existuje väčší počet fáz procesu sumarizácie, kde sa dá posúdiť vplyv súhrnu nesprávností, ako napríklad tie, ktoré sú uvedené ďalej.

Schéma 21.4-2

Vplyv nesprávností v súhrne	
Zvážte vplyv neopravených nesprávností na:	Jednotlivé zostatky účtov alebo kategórie transakcií
	Celkový krátkodobý majetok a celkové krátkodobé záväzky
	Celkový majetok a celkové záväzky
	Celkové výnosy a celkové náklady (výsledok hospodárenia pred zdanením)
	Výsledok hospodárenia

Jeden z možných prístupov k agregovaniu nesprávností je ilustrovaný v nasledujúcej schéme.

Poznámka: Pre tento prípad sa úroveň nesprávností do 100 € javí byť ako zanedbateľná, a preto nie je pojatá do súhrnu.

Schéma 21.4-3

Súhrn identifikovaných nesprávností

Opis	Okolnosti výskytu	Odkaz na PD	Nad/podhodnotená suma		Výsledok hospodárenia pred zdanením	Vlastné imanie	Opravené?
			Majetok	Závazky			
Nezohľadnenie záväzku z titulu nájomného v správnom období	Faktické – vyplývajúce z prehliadnutia			(5 500)	5 500	4 125	áno
Nezaúčtované tržby	Projekcia z reprezentatívnej vzorky		(12 500)		(12 500)	(9 375)	áno
Pohľadávky kompenzované so záväzkami	Faktické – klasifikačná chyba		(5 500)	(5 500)			áno
Neaktivovanie kapitálových výdavkov	Úsudok – chyba v uplatňovaní účtovnej politiky		(13 500)		(13 500)	(10 125)	áno
Nesprávnosti identifikované v priebehu auditu spolu			(31 500)	(11 000)	(20 500)	(15 375)	
Nesprávnosti opravené manažmentom			31 500	11 000	20 500	15 375	
Neopravené nesprávnosti spolu			0	0	0	0	

Identifikované nesprávnosti sa majú včas oznámiť manažmentu, a to spolu s požiadavkou na ich opravu. Opravy môžu viesť ku zmene zostatkov vo finančných výkazoch, alebo môžu napraviť nesprávne zverejnenia vo finančných výkazoch. Kroky, ktoré sú zamerané na vysporiadanie sa z identifikovanými nesprávnosťami, sú uvedené ďalej.

Schéma 21.4-4

Vysporiadanie sa s identifikovanými nesprávnosťami	
Opätovne posúďte významnosť	Na základe skutočne dosiahnutých finančných výsledkov zvážte, či nie je pred posúdením vplyvu neopravených nesprávností potrebné zrevidovať celkovú významnosť.
Zvážte príčiny a vplyv na plán auditu	<p>Zvážte príčiny nesprávností identifikovaných počas auditu. To zahŕňa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potenciálne indikátory podvodu; • možnú existenciu iných nesprávností; • existenciu neidentifikovaného rizika; • závažné nedostatky v činnosti internej kontroly. <p>Vo svetle uvedených zistení stanovte, či nie je potrebná revízia celkovej stratégie auditu alebo plánu auditu. Táto potreba môže vzniknúť, ak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • môžu existovať iné nesprávnosti, ktoré v súhrne s inými nesprávnosťami nazhromaždenými v priebehu auditu môžu byť významné; alebo • súhrn nesprávností zhromaždených v priebehu auditu sa blíži k hranici významnosti.
Požiadajte manažment o vykonanie opráv	Požiadajte manažment, aby zabezpečil opravu všetkých identifikovaných nesprávností, s výnimkou tých, ktoré sú očividne nepatrné.

Vysporiadanie sa s identifikovanými nesprávnosťami	
Požiadajte manažment o vykonanie dodatočných postupov	Ak nie je suma nesprávností v súbore dát známa (napr. ak ide o extrapoláciu nesprávností identifikovaných v auditorskej vzorke), požiadajte manažment o to, aby sa vykonali postupy na stanovenie skutočnej sumy nesprávností a o vykonanie primeraných úprav finančných výkazov. Po ich vykonaní budú potrebné dodatočné auditorské postupy, aby audítor určil, či ešte zostali nejaké nesprávnosti.
Manažment odmieta opraviť niektoré alebo všetky nesprávnosti	<p>Ak manažment odmietne opraviť niektoré alebo všetky nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • získajte poznatky o zdôvodnení manažmentu, prečo sa nemajú vykonať opravy, a tieto poznatky zohľadnite pri posúdení toho, či sú finančné výkazy významne nesprávne; • informujte o neopravených nesprávnostiach osoby poverené spravovaním vrátane uvedenia vplyvu týchto chýb na stanovisko uvedené v správe audítora (ak to nie je zakázané zo zákona alebo na základe iného predpisu); a • požiadajte osoby poverené spravovaním, aby opravili chyby, ktoré manažment nechal neopravené.

Pri formovaní záveru o tom, či neopravené nesprávnosti (či už individuálne alebo v súhrne) môžu viesť k významnej nesprávnosti finančných výkazov ako celku, by mal audítor zvážiť faktory uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 21.4-5

Zvážte	
Vyskytuje sa významná nesprávnosť?	<p>Veľkosť a charakter nesprávností vo vzťahu k:</p> <ul style="list-style-type: none"> • finančným výkazom ako celku; • jednotlivým kategóriám transakcií, zostatkov účtov alebo zverejnení; • jednotlivé okolnosti, za akých došlo k ich výskytu.
	Prírodné obmedzenie subjektívneho alebo štatistického testovania. Vždy existuje možnosť, že sa niektoré nesprávnosti neodhalia.
	Do akej miery sa pravdepodobná úroveň súhrnu neopravených významných nesprávností blíži k hranici(am) významnosti? Čím viac sa pravdepodobná úroveň súhrnu nesprávností blíži k hranici významnosti, tým viac rastie riziko významnej nesprávnosti.
	Kvantitatívna analýza alebo pravdepodobnosť podvodu tam, kde nesprávnosť súvisiaca s relatívne nízkou sumou môže mať významný vplyv na finančné výkazy.
	Vplyv neopravených nesprávností, ktoré súvisia s minulými obdobiami.

Za úpravy finančných výkazov tak, aby sa opravila významná nesprávnosť (vrátane neprimerane zverejňovaných informácií), a za prijatie ďalších požadovaných krokov je zodpovedný manažment.

Zváženie kvalitatívnych faktorov

Niektoré nesprávnosti môžu byť posúdené ako významné (či už individuálne, alebo spolu s inými nesprávnosťami, ktoré sa nazhromaždili počas auditu) aj vtedy, ak sú nižšie, ako je celková významnosť. Príklady takýchto skutočností sú ilustrované v nasledujúcom texte.

Schéma 21.4-6

Nesprávnosť, ktorá:	Opis
Má vplyv na dodržanie súladu s pravidlami	Nesúlad s regulačnými požiadavkami, ustanoveniami zmlúv o poskytnutí pôžičiek alebo inými zmluvnými požiadavkami.
Vedie k zamaskovaniu zmien	Napríklad, zmien vo výsledku hospodárenia a iných trendoch, osobitne v kontexte v celkového hospodárstva a podmienok daného odvetvia.
Vedie k zvýšeniu odmien manažmentu	Nesprávnosti, ktoré by zabezpečili splnenie požiadaviek pre poskytnutie bonusov alebo iných stimulačných odmien.
Má vplyv na iné osoby	Napríklad na osoby z externého prostredia alebo spriaznené osoby.
Má vplyv na vnímanie používateľa	Vynechanie informácie (ktorej uvádzanie nie je menovite vyžadované), ktorá je z pohľadu audítora dôležitá preto, aby používateľ pochopil finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky.
Je nevýznamná v súčasnosti, ale bude významná v budúcnosti	Nesprávny výber alebo aplikácia účtovných politík, ktorých vplyv na finančné výkazy bežného obdobia je nevýznamný, ale ktorých vplyv na finančné výkazy budúcich období bude pravdepodobne významný.
Súvisí so zmluvnými podmienkami s bankami	Relatívne malá suma môže mať z pohľadu účtovnej jednotky vysoký význam, ak vyústi do porušenia zmluvných podmienok bánk alebo poskytovateľa pôžičiek.
Ovplyvňuje ukazovatele výkonnosti	Ovplyvňuje ukazovatele, ktoré sa využívajú pri hodnotení finančnej situácie, výsledku činnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky.

Písomné vyhlásenie

Zodpovednosť manažmentu sa potvrdzuje jeho písomným vyhlásením. V tomto vyhlásení je uvedené, že podľa názoru manažmentu nie je žiadna z neopravených nesprávností (zoznam sa buď priloží, alebo priamo uvedie) významná, či už individuálne, alebo v súhrne. Ak manažment nesúhlasí s posúdením nesprávností, môže vo svojom písomnom vyhlásení uviesť napr. slovné spojenie:

„Nesúhlasíme s tým, že by položky ... a ... viedli k vzniku nesprávností, pretože (uvedenie zdôvodnenia).“

Poznámka: V prípade, keď audítor informuje o zisteniach osoby poverené spravovaním, je potrebné uvádzať jednotlivé významné neopravené nesprávnosti individuálne.

V prípade, keď sú o nesprávnostiach, ktoré manažment neopravil, informované osoby poverené spravovaním, a ani v tomto čase nedošlo k oprave, musí audítor získať podobné vyhlásenie. V ňom by sa malo uviesť, že osoby poverené spravovaním sú takisto presvedčené, že vplyv neopravených nesprávností je z pohľadu finančných výkazov ako celku nevýznamný, a to či už individuálne, alebo v súhrne. Súhrn takýchto položiek má byť uvedený priamo v texte alebo ako príloha písomného vyhlásenia.

21.5 Dostatočne primerané a vhodné audítorské dôkazy

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
330.26	Audítor urobí záver, či sa získal dostatok vhodných audítorských dôkazov. Pri vytváraní stanoviska audítor zohľadní všetky relevantné dôkazy bez ohľadu na to, či sa ukazuje, že potvrdzujú tvrdenia vo finančných výkazoch, alebo im odporujú (pozri odsek A62).
330.27	Ak audítor nezískal dostatok vhodných audítorských dôkazov pre nejaké významné tvrdenie finančných výkazov, pokúsi sa získať ďalšie audítorské dôkazy. Ak nedokáže získať dostatok vhodných audítorských dôkazov, vyjadrí podmienené stanovisko, príp. stanovisko odmietne.

Celkovým cieľom je získať dôkazy, ktoré sú dostatočné a vhodné na zníženie rizika významnej nesprávnosti na prijateľne nízku úroveň.

To, čo predstavuje dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, v konečnom dôsledku vždy závisí od odborného úsudku. Primárne bude vychádzať z uspokojivého výsledku zvolených dodatočných audítorských postupov zameraných na vysporiadanie sa s posúdeným rizikom významnej nesprávnosti. To sa vzťahuje aj na všetky postupy, ktoré boli pridané alebo upravené v dôsledku identifikovaných zmien pôvodne posúdeného rizika. Niektoré z faktorov, ktoré sa berú do úvahy pri posúdení dostatočnosti a primeranosti audítorských dôkazov, sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 21.5-1

Zhodnotenie dostatočnosti a primeranosti audítorských dôkazov	
Faktory na zváženie	<p>Závažnosť nesprávností</p> <ul style="list-style-type: none"> Do akej miery je závažná nesprávnosť tvrdení a aká je pravdepodobnosť, že bude mať významný vplyv (jednotlivo alebo v kombinácii s inými potenciálnymi nesprávnosťami) na finančné výkazy? <p>Odpovede zo strany manažmentu</p> <ul style="list-style-type: none"> Do akej miery manažment reaguje na zistenia auditu a do akej miery je efektívna interná kontrola pri riešení rizikových faktorov? <p>Predchádzajúce skúsenosti</p> <ul style="list-style-type: none"> Aké sú predchádzajúce skúsenosti s realizáciou podobných postupov? Boli identifikované nejaké nesprávnosti? <p>Výsledky vykonaných audítorských postupov</p> <ul style="list-style-type: none"> Podporujú výsledky vykonaných audítorských postupov ciele a existuje náznak podvodu alebo chyby? <p>Kvalita informácií</p> <ul style="list-style-type: none"> Sú zdroj a spoľahlivosť informácií primerané na to, aby podporovali závery auditu? <p>Presvedčivosť</p> <ul style="list-style-type: none"> Do akej miery sú audítorské dôkazy presvedčivé? <p>Poznanie účtovnej jednotky</p> <ul style="list-style-type: none"> Podporujú získané dôkazy výsledky postupov zhodnotenia rizík (ktoré boli vykonané na spoznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly) alebo im odporujú?

Ak nebude možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, audítor by mal vyjadriť podmienené stanovisko, alebo stanovisko odmietnuť.

21.6 Finálne analytické postupy

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
520.6	Na konci auditu alebo pred jeho koncom audítor navrhne a vykoná analytické postupy, ktoré pomôžu audítorovi pri celkovej formulácii, či finančné výkazy sú v súlade s audítorovým poznaním účtovnej jednotky (pozri odseky A17 – A19).

Popri výkone analytických postupov na účely identifikácie rizika a neskôr ako substantívnych postupov sa od audítora vyžaduje, aby pri formovaní celkového záveru aplikoval analytické postupy na konci alebo pred koncom auditu (štandard ISA 520).

Cieľom vykonania týchto analytických postupov je:

- identifikovať predtým nezistené riziká významnej nesprávnosti;
- uistiť sa, že závery, ku ktorým sa dospelo počas auditu jednotlivých súčastí alebo prvkov finančných výkazov, môžu byť niečím potvrdené; a
- pomáhať dopracovať sa k celkovému záveru o primeranosti finančných výkazov.

Ak sa identifikujú nové riziká alebo neočakávaný vzťah medzi dátami, mal by audítor opätovne prehodnotiť plánované alebo uskutočnené audítorské postupy.

21.7 Závažné zistenia a problémové body

Posledným krokom v procese vyhodnotenia je zaznamenanie všetkých závažných zistení alebo problémových bodov do dokumentu o ukončení zákazky. Tento dokument môže obsahovať:

- všetky informácie potrebné pre pochopenie závažných zistení alebo problémových bodov, alebo
- podľa potreby aj krížové odkazy na ostatnú dostupnú podpornú audítorskú dokumentáciu.

Tento dokument by mal obsahovať aj závery o informáciách, ktoré sa podľa audítora týkajú významných skutočností, ktoré nie sú v súlade s konečným záverom audítora, alebo mu priamo odporujú. Táto požiadavka sa však netýka archivácie nesprávnej dokumentácie alebo dokumentácie, ktorá bola nahradená inou, napríklad predbežná verzia finančných výkazov, ktorá bola neúplná.

21.8 Prípadové štúdie – Vyhodnotenie audítorských dôkazov

Podrobnosti o prípadových štúdiách nájdete v zväzku 2, Kapitola 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

V dôsledku realizácie plánovaných audítorských postupov boli zaznamenané nasledujúce neopravené nesprávnosti a záležitosti.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.

18. februára 20X3

Výňatok zo Zhrnutia možných úprav – Dephta

Opis	Okolnosti vzniku	Odkaz na PD	Hodnota nadhodnotených/podhodnotených položiek				
			Majetok	Záväzky	Zisk pred zdanením	Vlastné imanie	Opravené?
Chyby vo výpočte hodnoty zásob	Nový administratívny pracovník urobil nejaké chyby	D.300	(19 000)		(19 000)	(15 200)	Áno
Osobné výdavky vyplatené cez Dephta a nepridané na účet akcionára	Zistené počas testovania výdavkov. Toto bolo podnetom pre ďalšie hľadanie podobných položiek	550.8		(4 800)	(4 800)	(3 840)	Áno
Pohľadávka voči zákazníkovi staršia ako 90 dní bez následne prijatej platby	Analýza pohľadávok podľa veku a následných platieb	C.305	12 000		12,000	9 600	Áno
Súčet nesprávností identifikovaných počas auditu			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Nesprávnosti opravené manažmentom			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Súčet neopravených nesprávností			0	0	0	0	

Uvedený zoznam by sa tiež mal doplniť o krížové odkazy, ktoré by odkazovali na miesta, kde sa vykonala ďalšia práca, aby sa zabezpečilo, že neexistujú ďalšie podobné nesprávnosti, alebo že nesprávnosti nepoukazujú na závažnejšie problémy, napríklad neprípustné zasahovanie zo strany manažmentu.

Výňatok z memoranda k spisu súboru týkajúceho sa vyhodnotenia audítorských dôkazov

Audítorské zistenia	Plánovaná reakcia
Množstvo formálnych chýb pri oceňovaní zásob vyústilo do podhodnotenia zásob o 19 000 €.	Mal by sa analyzovať charakter chýb, aby bolo možné identifikovať slabé stránky internej kontroly. Mala by sa vykonať dodatočná práca, aby sa tak zabezpečilo odhalenie všetkých významných chýb. Zahrňte komentár do listu manažmentu.
Počas testovania nákladov bolo zistené, že náklady vo výške 4 800 € vynaložené na údržbu zariadenia sa týkali servisných nákladov na Surajov súkromný Mercedes-Benz SUV.	Mali by sa vykonať ďalšie úkony na identifikáciu všetkých ostatných neidentifikovaných transakcií, ktoré súvisia s osobnou spotrebou. Ak sa zistia ďalšie transakcie, zvážte, či nejde o prejav nedostatočnej čestnosti manažmentu a náznakov možného podvodu.
Počas testovania pohľadávok sme si všimli, že niektoré pohľadávky sú staršie ako 90 dní a v priebehu nášho testovania týchto pohľadávok k nim nebola prijatá žiadna platba. Hoci nás Suraj uistil, že tieto pohľadávky sú vymožitelné (keďže zákazník potvrdil zostatok), ich inkaso je nepravdepodobné. Zaznamenané ako neopravená chyba.	Naďalej monitorujte príjem platby do dátumu práce na následných udalostiach. Vykonajte analýzu inkasa od klientov v minulosti a pokúste sa získať viac informácií o spoločnostiach.
Zdá sa, že niektoré z nástrojov a zariadení uvádzaných v účtovných záznamoch sa už nepoužívajú. Boli zakúpené stroje, ktoré robia tú istú prácu za zlomok času. Manažment má naďalej pocit, že tieto aktíva majú hodnotu, keďže sa stále môžu používať v prípade poruchy stroja.	Zistite, či nástroje a zariadenia boli skutočne použité v minulom roku. Stanovte ocenenie nástrojov a zariadení a to, či sa vyžaduje zníženie hodnoty.

Prípadová štúdia B – Kumar & Co.

Výňatok z memoranda k Zhrnutiu možných úprav

Zásoby

Zoznam zásob z našej inventúry nesedel s konečným zoznamom – zásoby boli podhodnotené o 1 800 € a zisk o 1 800 €; pozri PD č. D.108.

Audítorská reakcia

Chybu spôsobila Ruby, lebo nepoužila konečný zoznam zásob. Naše substantívne postupy sa rozšíria, aby sa zabezpečilo, že všetky úpravy, o ktorých sme diskutovali počas inventúry, sa odzrkadlia v konečnom zozname.

Chyba pri zaradovaní záväzkov do správneho obdobia

Ruby nesprávne časovo rozlišovala generálnu opravu a servis sústruhu. Zistené počas testovania následných platieb. Pozri PD č. CC.110. Má vplyv na záväzky a zisk pred zdanením vo výške 900 €.

Audítorská reakcia

Mal by sa rozšíriť rozsah nášho testovania správneho časového priradovania, keďže sa zdá, že Ruby bola v tomto období príliš zaneprázdnená, aby viedla zoznam všetkých nákladov uhradených po ukončení daného obdobia spadajúcich do účtovného obdobia roku 20X2. Hranica pre testovanie sa znížila na 400 €.

Manažment súhlasil s opravou týchto nepresností.

Vypracoval: FJ **Dátum:** 24. februára 20X3

Preveril: LF **Dátum:** 5. marca 20X3

22 Informovanie osôb poverených spravovaním

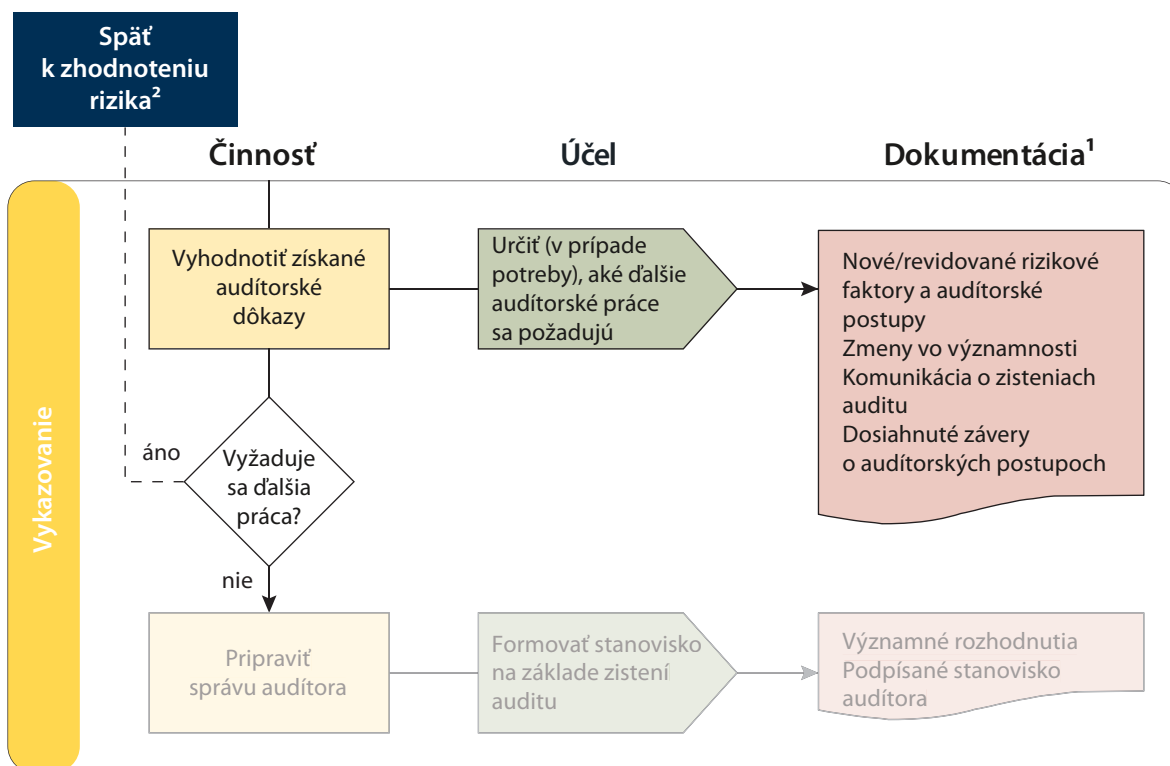
Obsah kapitoly

Usmernenie k tomu, ako podporovať efektívnu obojsmernú komunikáciu medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním a o ktorých zisteniach auditu a ostatných skutočnostiach sa má informovať.

Relevantné štandardy ISA

260, 265, 450

Schéma 22.0-1



Poznámky:

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

Odsek #	Ciele štandardov ISA
260.9	<p>Ciele audítora sú tieto:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) jasne informovať osoby poverené spravovaním o zodpovednosti audítora v súvislosti s auditom finančných výkazov a poskytnúť im prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom harmonograme auditu, b) získať od osôb poverených spravovaním informácie relevantné pre audit, c) poskytnúť osobám povereným spravovaním včas postrehy, ktoré vyplynú z auditu a sú významné a relevantné z hľadiska zodpovednosti týchto osôb za vykonávanie dohľadu nad procesom finančného vykazovania, a d) presadzovať účinnú obojstrannú komunikáciu medzi audítorm a osobami poverenými spravovaním.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
260.10	<p>Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy priradený tento význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Osoby poverené spravovaním – osoby alebo organizácie (napr. správca spoločnosti) zodpovedné za dohľad nad strategickým smerovaním účtovnej jednotky a za povinnosti súvisiace so zodpovednosťou účtovnej jednotky. To zahŕňa vykonávanie dohľadu nad procesom finančného vykazovania. V niektorých jurisdikciách môžu v niektorých účtovných jednotkách medzi osoby poverené spravovaním patriť aj riadiaci pracovníci, napríklad výkonní členovia správnej rady účtovnej jednotky zo súkromného alebo verejného sektora, prípadne manažér, ktorý je súčasne aj vlastníkom. Rôzne štruktúry spravovania sú opísané v odsekoch A1 – A8. b) Manažment – osoba (osoby) s výkonnou zodpovednosťou za riadenie prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky. V niektorých jurisdikciách niektorých účtovných jednotiek manažment zahŕňa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním, napríklad výkonných členov správnej rady alebo manažéra, ktorý je súčasne aj vlastníkom.
260.11	Audítora určí v štruktúre spravovania účtovnej jednotky vhodnú osobu (osoby) na komunikáciu (pozri odseky A1 – A4).
260.12	Pri komunikácii s podskupinou osôb poverených spravovaním, napríklad s výborom pre audit alebo s jednotlivcom, audítora rozhodne, či treba informovať aj správny orgán (pozri odseky A5 až A7).
260.13	Osoby poverené spravovaním sa niekedy podieľajú na riadení účtovnej jednotky, napríklad v malej spoločnosti, kde účtovnú jednotku riadi jej jediný vlastníka a úlohou správy nie je poverený nik iný. Keď je v takom prípade o skutočnostiach, ktoré vyžaduje tento ISA, informovaná osoba (osoby) zodpovedná za riadenie, a táto osoba (osoby) je súčasne zodpovedná aj za spravovanie spoločnosti, túto osobu (osoby) netreba o daných skutočnostiach informovať znovu vo funkcii osoby poverenej spravovaním. Tieto skutočnosti sú uvedené v odseku 16 písm. c). Audítora sa však musí uistiť, že komunikáciou s osobou (osobami) zodpovednou za riadenie sa zaistí adekvátna informovanosť všetkých osôb, ktorých by audítora inak informoval z dôvodu ich funkcie ako osôb poverených správou (pozri odsek A8).
260.14	<p>Audítora informuje osoby poverené spravovaním o zodpovednosti, ktorú má v súvislosti s auditom finančných výkazov, vrátane skutočnosti, že:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) audítora zodpovedá za sformulovanie a vyjadrenie stanoviska na finančné výkazy, ktoré pod dohľadom osôb poverených spravovaním zostavil manažment, a b) audit finančných výkazov nezabavuje manažment ani osoby poverené spravovaním ich zodpovednosti (pozri odseky A9 – A10).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
260.15	Audítor poskytne osobám povereným spravovaním prehľad o plánovanom vecnom rozsahu a časovom rozvrhu auditu (pozri odseky A11 – A15).
260.16	<p>Audítor informuje osoby poverené spravovaním o týchto veciach (pozri odsek A16):</p> <ul style="list-style-type: none"> a) názory audítora na významné kvalitatívne aspekty účtovných metód účtovnej jednotky vrátane účtovnej politiky, účtovných odhadov a zverejnení vo finančných výkazoch. Ak je to aplikovateľné, audítor vysvetlí osobám povereným spravovaním, prečo nepovažuje významnú účtovnú metódu, ktorá je v zmysle platného rámca finančného vykazovania akceptovateľná, v konkrétnej situácii účtovnej jednotky za najvhodnejšiu (pozri odsek A17), b) prípadné významné ťažkosti počas auditu (pozri odsek A18), c) v prípade, keď sa nie všetky osoby poverené spravovaním podieľajú na riadení účtovnej jednotky: <ul style="list-style-type: none"> (i) prípadné významné skutočnosti vyplývajúce z auditu, ktoré sa prediskutovali s manažmentom, alebo boli predmetom korešpondencie s manažmentom, a (pozri odsek A19), (ii) písomné vyhlásenia, ktoré audítor požaduje, a d) ostatné prípadné skutočnosti vyplývajúce z auditu, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora významné z hľadiska dohľadu nad procesom finančného vykazovania (pozri odsek A20).
260.18	Audítor dohodne s osobami poverenými spravovaním formu, časový rozvrh a predpokladaný všeobecný obsah komunikácie (pozri odseky A28 – A36).
260.19	Audítor písomne informuje osoby poverené spravovaním o významných zisteniach identifikovaných počas auditu v prípadoch, keď by podľa audítora odborného úsudku ústna komunikácia nebola primeraná. Písomná komunikácia nemusí zahŕňať všetky skutočnosti, ktoré sa objavili počas auditu (pozri odseky A37 – A39).
260.21	Audítor komunikuje s osobami poverenými spravovaním včas (pozri odseky A40 – A41).
260.22	Audítor vyhodnotí, či obojstranná komunikácia medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním je primeraná z hľadiska cieľov auditu. Ak nie je, audítor vyhodnotí prípadný vplyv na audítorovo posúdenie rizík významných nesprávností a schopnosť získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy a prijme vhodné opatrenie (pozri odseky A42 – A44).
260.23	V prípade ústneho informovania o skutočnostiach, ktorých oznámenie vyžaduje tento štandard ISA, audítor tieto skutočnosti začlení do auditorskej dokumentácie spolu s údajom o čase a osobe, ktorej boli tieto skutočnosti oznámené. Keď boli skutočnosti oznámené písomne, audítor si ponechá kópiu oznámenia ako súčasť auditorskej dokumentácie (pozri odsek A45).
265.09	Audítor musí včas písomne informovať osoby poverené spravovaním o závažných nedostatkoch internej kontroly, ktoré zistil pri vykonávaní auditu (pozri odseky A12 – A18, A27).
450.12	Ak to zákon alebo predpis nezakazuje, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o neopravených nesprávnostiach a ich vplyve, či už jednotlivo alebo súhrnne, na stanovisko v správe audítora. Pri informovaní audítor uvedie jednotlivo každú významnú neopravenú nesprávnosť. Audítor je povinný požadovať opravu všetkých neopravených nesprávností (pozri odseky A21 až A23).
450.13	Audítor je tiež povinný informovať osoby poverené spravovaním o vplyve neopravených nesprávností týkajúcich sa predchádzajúcich období na príslušné skupiny transakcií, zostatky účtov alebo zverejnenia a na finančné výkazy ako celok.

22.1 Prehľad

Efektívna obojsmerná komunikácia medzi audítormi a osobami poverenými spravovaním je dôležitým prvkom každého auditu. Umožňuje:

- audítormi informovať o požadovaných a ostatných skutočnostiach,
- osobám povereným spravovaním poskytnúť audítormi informácie, ktoré by možno inak nemal k dispozícii. Tieto informácie môžu pomôcť audítormi pri plánovaní a zhodnotení výsledkov.

22.2 Správa a riadenie

Štruktúry správy a riadenia sa líšia v závislosti od jurisdikcie a subjektu, pričom odzrkadľujú vplyv rozdielneho kultúrneho a právneho prostredia, veľkosti a charakteru vlastníctva. Vo väčšine účtovných jednotiek je správa a riadenie v kolektívnej zodpovednosti na to určeného orgánu, napr. predstavenstva, dozornej rady, partnerov, vlastníkov, rady manažmentu, správovskej rady, správcov alebo ekvivalentných osôb.

V menších účtovných jednotkách môže byť správou a riadením poverená jedna osoba – napr. vlastník v postavení manažéra v prípade, že nie sú žiadni ďalší vlastníci, alebo napr. ak je jediný správca. V týchto prípadoch, ak je potrebné informovať o skutočnostiach manažment, nie je potrebné informovať tú istú osobu (osoby) v postavení osoby poverenej správou a riadením. Tam však, kde je viac ako jedna osoba poverená správou a riadením účtovnej jednotky (napr. ostatní členovia rodiny), by mal audítormi prijať opatrenia, aby sa zabezpečilo primerané informovanie každej osoby.

V ostatných účtovných jednotkách, kde je správa a riadenie v kolektívnej zodpovednosti, môže audítormi informovať podskupinu osôb poverených správou a riadením, napr. výbor pre audit. V tomto prípade by mal audítormi určiť, či existuje potreba informovať celý riadiaci orgán. Toto rozhodnutie by malo vychádzať z:

- príslušných kompetencií podskupiny a orgánu povereného správou a riadením;
- charakteru záležitosti, ktorá má byť predmetom komunikácie;
- príslušných právnych alebo regulačných požiadaviek;
- toho, či daná podskupina je kompetentná prijať opatrenie vo vzťahu k informácii, ktorá je predmetom komunikácie, a či dokáže poskytnúť ďalšie informácie a vysvetlenia, ktoré audítormi môže potrebovať.

Tam, kde nemožno ani na základe platného právneho rámca, ani na základe iných okolností zakázky jasne identifikovať príslušnú(é) osobu(y), s ktorou(ými) sa má komunikovať, audítormi možno bude musieť situáciu prediskutovať s osobou, ktorá mu zadala objednávku, a dohodu sa s ňou na určení relevantnej(ných) osoby(osôb), ktorú(é) bude informovať. Pri rozhodovaní s kým komunikovať by malo byť relevantným poznanie štruktúry a procesov správy a riadenia účtovnej jednotky zo strany audítora. Príslušná(é) osoba(y), ktorú(é) bude informovať, sa môže(u) meniť v závislosti od skutočností, ktoré majú byť predmetom komunikácie.

Ak je účtovná jednotka časťou skupiny, výber príslušnej osoby(osôb), s ktorou(ými) audítormi komunikuje, závisí od okolností zakázky a skutočností, o ktorej má informovať. V niektorých prípadoch môže mnoho zložiek vykonávať tie isté podnikateľské aktivity v tom istom systéme internej kontroly a používať tie isté účtovné postupy. Tam, kde sú správou uvedených zložiek poverené tie isté osoby (napr. spoločné predstavenstvo), je možné vyhnúť sa duplicitám tým, že sa komunikácia s jednotlivými zložkami realizuje v tom istom čase.

22.3 Skutočnosti, ktoré majú byť predmetom komunikácie

Medzi skutočnosti z auditu, ktorým sa venuje pozornosť v rámci spravovania, patrí:

- zodpovednosť audítora vo vzťahu k auditu finančných výkazov;
- plánovaný rozsah a časový rámec auditu;
- významné zistenia vyplývajúce z auditu.

Od audítora sa nevyžaduje, aby si zvolil audítorské postupy špecifickej identifikácie skutočností, ktorým sa venuje pozornosť v rámci spravovania, ak to osobitne nevyžadujú audítorské štandardy alebo legislatíva, platné v danej krajine.

V niektorých prípadoch môžu miestne požiadavky, zákony alebo predpisy uložiť povinnosť zachovania dôvernosti, ktorá obmedzí komunikáciu audítora. Pred komunikáciou s osobami poverenými spravovaním je potrebné upriamiť pozornosť na tieto požiadavky.

NA ZVÁŽENIE

Vyhradte si čas na vytvorenie konštruktívnych pracovných vzťahov s osobami poverenými spravovaním. To pomôže zvýšiť efektivitu komunikácie medzi zúčastnenými stranami.

Zodpovednosť audítora

Osoby poverené spravovaním majú byť informované o významných záležitostiach, ktoré sú relevantné pre ich úlohy pri dozore procesu finančného vykazovania. K tomu patrí aj poskytovanie informácií o tom, že:

- audit finančných výkazov nezbavuje manažment alebo osoby poverené riadením ich zodpovednosti;
- medzi zodpovednosťami audítora patria:
 - formovanie a vyjadrenie názoru na finančné výkazy, ktoré vypracoval manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním, a
 - informovanie o významných záležitostiach vyplývajúcich z auditu finančných výkazov.

Túto požiadavku často možno splniť tak, že sa osobám povereným spravovaním poskytne kópia zákazkového listu. Týmto budú osoby poverené spravovaním informované o záležitostiach, ktoré sú uvedené ďalej.

Schéma 22.3-1

	Charakter informácií
Poskytnúť kópiu Zákazkového listu na audit	Zodpovednosť audítora za vykonanie auditu v súlade so štandardmi ISA.
	Požiadavky štandardov ISA o tom, že sa majú komunikovať významné záležitosti vyplývajúce z auditu, ktoré sú relevantné pre osoby poverené spravovaním pri výkone dohľadu nad finančným vykazovaním.
	Štandardy ISA nevyžadujú, aby si audítor zvolil postupy na identifikáciu záležitostí, ktoré majú byť predmetom komunikácie s osobami poverenými spravovaním.
	Prípadná zodpovednosť audítora za poskytovanie informácií o konkrétnych záležitostiach, ktoré vyžaduje zákon alebo predpis, na základe dohody s jednotkou alebo na základe iných požiadaviek vzťahujúcich sa na zákazku (napr. štandardy profesijného účtovného orgánu v danej krajine).

Plánovaný rozsah a časový rámec auditu

Účelom prediskutovania plánovania auditu je podporiť obojsmernú komunikáciu medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním. Pozornosť je však potrebné venovať tomu, aby sa neposkytli podrobné informácie (napr. o charaktere a časovom rámci konkrétnych auditorských postupov), ktoré by mohli ohroziť efektívnosť auditu. Toto predstavuje osobitný problém tam, kde sa niektoré alebo všetky osoby poverené spravovaním podieľajú aj na riadení jednotky.

Medzi záležitosti, ktoré je potrebné prediskutovať, patria aj tie, ktoré sú uvedené v nasledujúcom texte.

Schéma 22.3-2

	Opis
Plán auditu	Všeobecné informácie o pláne, rozsahu a časovom rámci auditu.
	Uplatnenie zásady významnosti v audite.
	Ako sa budú riešiť podstatné riziká významných nesprávností, či už z dôvodu podvodu alebo chyby.
	Prístup k internej kontrole relevantnej pre audit.
	Významné zmeny účtovných štandardov a ich pravdepodobný dôsledok.
Získať vstupé dáta od osôb poverených spravovaním (tie, ktoré môžu mať vplyv na plány auditu)	Diskusia o cieľoch a stratégiách účtovnej jednotky. Každá dôležitá komunikácia s regulátormi a súvisiace podnikateľské riziká, ktoré môžu vyústiť do významných nesprávností.
	Opis vykonávaného dohľadu nad: <ul style="list-style-type: none"> • adekvátnosťou internej kontroly vrátane rizík podvodu; • kompetentnosťou a čestnosťou (bezúhonnosťou) manažmentu; • reakciami na predchádzajúcu komunikáciu s audítorom.
	Záležitosti, ktoré si počas auditu vyžadujú osobitnú pozornosť.
	Požiadavky na audítora, aby vykonal ďalšie postupy.
	Ostatné záležitosti, ktoré môžu ovplyvniť audit finančných výkazov.

Významné zistenia z auditu

Okrem prípadov, kde sa záležitosť týka kompetentnosti alebo čestnosti manažmentu, by audítor mal na začiatku prediskutovať s manažmentom tie skutočnosti z auditu, ktoré sú predmetom záujmu správy a riadenia. Tieto úvodné diskusie slúžia na účely objasnenia faktov a problémových okruhov a predstavujú pre manažment príležitosť poskytnúť ďalšie informácie.

Príloha 1 k štandardu ISA 260 (reprodukovaný v nasledujúcom texte) poskytuje zoznam špecifických skutočností, ktoré si vyžadujú informovanie osôb poverených správou a riadením. Týmto požiadavkám sa venujú iné časti tejto príručky.

Schéma 22.3-3

ISA #	Osobitné požiadavky na komunikáciu	Odsek
ISQC 1	<i>Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a ďalšie uistovacie a súvisiace služby</i>	30(a)
ISA 240	<i>Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov</i>	21, 38(c)(i), 40-42
ISA 250	<i>Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov</i>	14, 19, 22-24
ISA 265	<i>Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole</i>	9
ISA 450	<i>Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu</i>	12-13
ISA 505	<i>Externé potvrdenia</i>	9
ISA 510	<i>Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy</i>	7
ISA 550	<i>Spriaznené osoby</i>	27
ISA 560	<i>Následné udalosti</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
ISA 570	<i>Nepretržité pokračovanie v činnosti</i>	23
ISA 600	<i>Špeciálne úvahy – audity finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)</i>	49
ISA 705	<i>Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora</i>	12, 14, 19(a), 28
ISA 706	<i>Odseky so zdôraznením skutočností a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora</i>	9
ISA 710	<i>Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy</i>	18
ISA 720	<i>Zodpovednosť audítora za iné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy</i>	10, 13, 16

Niektoré z bežných záležitostí týkajúcich sa spravovania, o ktorých sa môžu poskytovať informácie (prednostne v písomnej podobe), sú uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 22.3-4

Skutočnosť vzťahujúca sa na audit	Zameranie komunikácie
Účtovné postupy	Výber (alebo zmeny) významných zásad účtovnej politiky a postupov, ktoré majú, alebo by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky.
Komunikácia z predchádzajúceho obdobia	V minulosti poskytnuté informácie, ktoré sú predmetom záujmu spravovania a mohli by mať vplyv na finančné výkazy bežného roka.
Riziká významných nesprávností	Potenciálny vplyv všetkých významných rizík (napr. prebiehajúceho súdneho sporu) na finančné výkazy, ktorý si vyžaduje zverejnenie vo finančných výkazoch.
Významné neistoty	Významné neistoty súvisiace s udalosťami a podmienkami, ktoré môžu vzniesť významné pochybnosti o schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti.
Obavy	Podmienky podnikania ovplyvňujúce jednotku a jej podnikateľské plány a ciele, ktoré môžu mať vplyv na riziká významnej nesprávnosti. Obavy vyplývajúce z konzultácií manažmentu s inými účtovníkmi k otázkam účtovníctva alebo auditu.
Zistené závažné nedostatky	Medzi ne môžu patriť: <ul style="list-style-type: none"> • riešenie zložitých účtovných a audítorských problémov; • nedostupnosť dokumentov požadovaných na účely auditu; • neschopnosť zamestnancov odpovedať na otázky; • obmedzenia rozsahu a spôsob jeho riešenia; • nesúhlas s manažmentom v záležitostiach, ktoré by mohli, či už individuálne, alebo v súhrne, byť podstatné pre finančné výkazy jednotky alebo správu audítora.
Pripomienky k manažmentu účtovnej jednotky	Otázky týkajúce sa spôsobilosti manažmentu: <ul style="list-style-type: none"> • významné nedostatky v internej kontrole; • otázky týkajúce sa bezúhonnosti manažmentu; • významné transakcie so spriaznenými osobami; • prípady nelegálneho konania; • podvody, na ktorých sa podieľal manažment.
Audítorské úpravy	Neopravené audítorské úpravy, ktoré majú, alebo by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky.
Neopravené nesprávnosti	Neopravené nesprávnosti, o ktorých manažment rozhodol, že nie sú, či už individuálne, alebo v súhrne, významné z pohľadu finančných výkazov ako celku (ide o iné ako o zanedbateľné sumy).
Správa audítora	Uviest' dôvody očakávanej modifikácie správy audítora.
Odsúhlasené postupy	Všetky ostatné postupy, odsúhlasené v podmienkach zákazky na audit.
Ostatné záležitosti	Ostatné záležitosti, ak sa vyskytnú, vyplývajúce z auditu, ktoré sú, z pohľadu profesionálneho úsudku audítora, podstatné pre dohľad nad procesom finančného vykazovania.

NA ZVÁŽENIE

Vždy keď je to možné, informujte o podstatných záležitostiach písomnou formou. List alebo správa predstavuje dokument, ktorý zdieľajú obidve strany a ktorý obsahuje opis skutočností, ktoré majú byť predmetom komunikácie. Ak sa o požadovaných skutočnostiach informuje v ústnej podobe, využite niekoľko minút počas stretnutia, aby ste spolu s účtovnou jednotkou vypracovali príslušný záznam o tom, že došlo k poskytnutiu informácií.

Dokumentácia

Tam, kde sa o skutočnostiach, ktoré majú byť podľa štandardu ISA predmetom komunikácie, poskytujú informácie len ústne, pripravte si poznámky k súboru, v ktorých bude uvedené, kedy a komu sa tieto informácie poskytli. Tam, kde sa o týchto skutočnostiach komunikovalo písomnou formou, priložte do dokumentácie z auditu kópiu komunikácie.

Včasnosť

Zabezpečte, aby sa o skutočnostiach, ktoré sú predmetom záujmu auditu, komunikovalo včas a aby osoby poverené spravovaním mohli prijať primerané opatrenia.

22.4 Prípadové štúdie – komunikácia s osobami poverenými spravovaním

Podrobnosti o prípadových štúdiách nájdete v zväzku 2, Kapitola 2 – Úvod k prípadovým štúdiám.

Prípadová štúdia A – Dephta Furniture, Inc.**Záležitosti z auditu, ktoré sú predmetom záujmu z pohľadu spravovania**

V nasledujúcom texte je uvedený výpis z listu zaslaného manažmentu a osobám povereným spravovaním.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15. marca 20X3
Pán Suraj Dephta, generálny riaditeľ
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Vážený pán Dephta,

skutočnosti uvedené v tejto správe vyplývajú z nášho auditu finančných výkazov a týkajú sa vecí, o ktorých sa domnievame, že si vyžadujú vašu pozornosť.

Náš audit finančných výkazov spoločnosti Dephta Furniture, ktorý sme vykonali v súlade s profesijnými štandardmi, je už takmer na konci. Predpokladáme, že správu audítora vydáme k dátumu 20. marca 20X3, len čo dostaneme podpísaný list s vyhlásením.

Náš audit sa vykonáva na účel poskytnutia primeraného uistenia o tom, že vo finančných výkazoch sa nevyskytujú významné nesprávnosti. Absolútne uistenie však nie je možné z dôvodu prirodzených obmedzení auditu a internej kontroly, čoho výsledkom je nevyhnutné riziko, že niektoré významné nesprávnosti sa neodhalia.

Pri plánovaní auditu berieme do úvahy internú kontrolu finančného vykazovania, aby sme mohli určiť charakter, rozsah a časový rozvrh audítorských postupov. Audit finančných výkazov však neposkytuje uistenie o efektívnom fungovaní internej kontroly v spoločnosti Dephta Furniture. V priebehu nášho auditu nás zaujali isté nedostatky, s ktorými vás oboznámime. Pozrite si, prosím, Prílohu A k tomuto listu (nie je priložený).

Pretože podvod je vždy úmyselný, existuje vždy riziko významnej nesprávnosti, podvodu alebo iných ilegálnych aktivít, ktoré nemusí náš audit finančných výkazov odhaliť.

V nasledujúcom texte uvádzame zhrnutie zistení z nášho auditu:

1. Neidentifikovali sme žiadne podstatné skutočnosti (okrem identifikovaných nesprávností, ktoré boli s vami prediskutované a opravené), na ktoré je potrebné upriamiť vašu pozornosť.
2. Počas auditu nám manažment a zamestnanci vychádzali v ústrety. Mali sme tiež úplný prístup k účtovným záznamom a ostatným dokumentom, ktoré sme potrebovali na vykonanie auditu. S manažmentom sme nemali žiadne nezhody a všetky záležitosti súvisiace s auditom, účtovníctvom a zverejňovaním sme vyriešili tak, že sme boli spokojní.

Radi by sme tiež upriamili Vašu pozornosť na nasledujúce skutočnosti:

- zmeny odborných pravidiel, ku ktorým došlo počas roka. Pozri Prílohu B (nie je priložená);
- ostatné identifikované skutočnosti, ktoré môžu byť predmetom záujmu manažmentu. Pozri Prílohu C (nie je priložená).

Chceli by sme Vás upozorniť, že medzinárodné audítorské štandardy od nás nevyžadujú, aby sme zvolili postupy na účely identifikácie ďalších skutočností, o ktorých je potrebné informovať osoby poverené spravovaním. Preto audit zvyčajne ani neidentifikuje všetky takéto skutočnosti.

Tieto informácie slúžia výhradne na účely informovania manažmentu a nie sú určené na žiaden iný účel. Neprijímame zodpovednosť voči tretím stranám, ktoré tieto informácie použijú.

S pozdravom

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing LLP

Prípadová štúdia B—Kumar & Co.

MEMORANDUM PRILOŽENÉ DO SÚBORU: Komunikácia s osobami poverenými spravovaním

Audítorské úpravy a zistenia

S Rajom sme prediskutovali opravy zostatku zásob a opravných položiek k pohľadávkam. Poukázal na to, že vzhľadom na problémy v rodine nestrávil v tomto období až tak veľa času dohľadom nad Ruby a schvaľovaním transakcií, takže nie je prekvapený, že niektoré veci chýbajú. Sľúbil, že zabezpečí, aby Ruby v nasledujúcom roku lepšie sledovala aj pohľadávky uhradené po skončení obdobia, aby dokázala položky lepšie priradiť k jednotlivým obdobiam.

Naznačili sme, že okrem zistených uvedených úprav sme počas nášho auditu nenašli žiadne ďalšie významné skutočnosti a že Ruby bola veľmi nápomocná.

Ostatné odporúčania

Počas diskusie v rámci našej kontroly IT, sme sa dozvedeli, že Ruby nikdy nepreverila zálohovanie z účtovného programu a odporučili sme Rajovi, aby zálohovanie z účtovného programu otestoval, aby sa uistil, že účtovné záznamy možno zálohovať. V prípade havárie by strata účtovných záznamov mala významný dosah na našu schopnosť vykonať audit.

Vypracoval: SL

Dátum: 16. marca 20X3

23 Modifikácie správy audítora

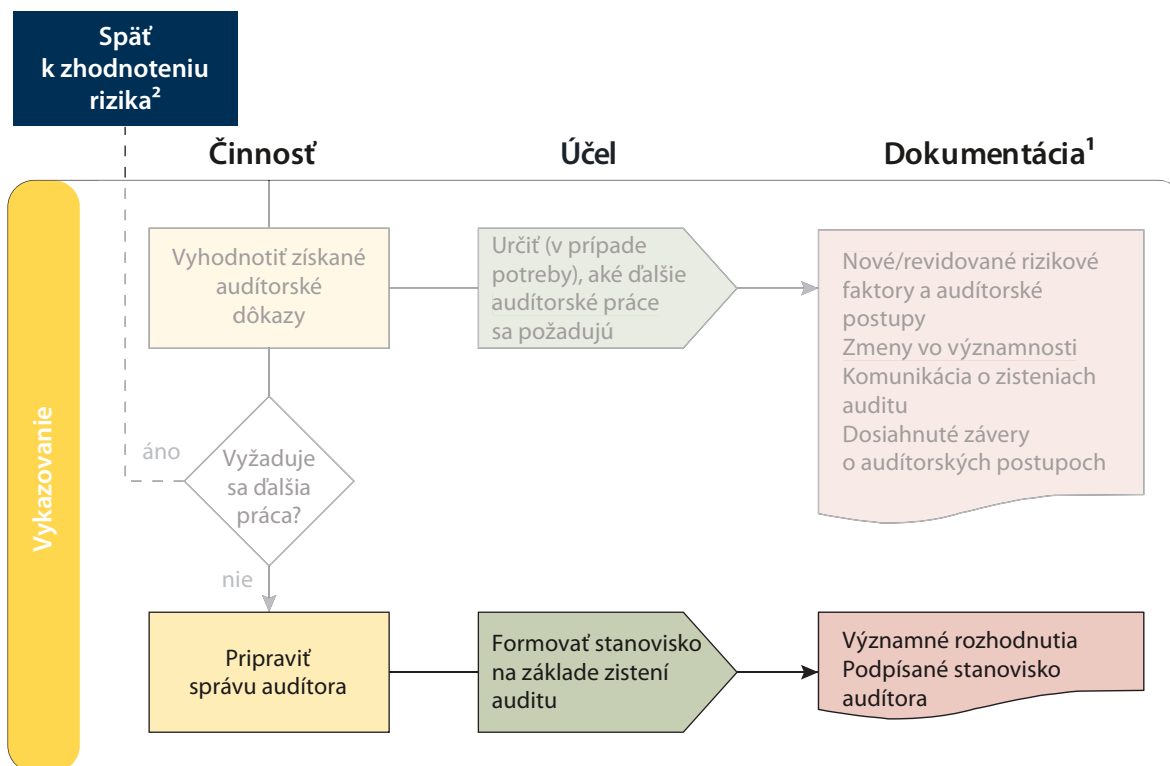
Obsah kapitoly

Usmernenie k tomu, ako v prípade potreby vhodne vyjadriť modifikované stanovisko k finančným výkazom.

Relevantné štandardy ISA

705

Schéma 23.0-1



Poznámky:

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

Odsek #	Cieľ štandardu ISA
705.4	<p>Cieľom audítora je zrozumiteľne vyjadriť vhodne modifikované stanovisko k finančným výkazom, ktoré je nevyhnutné, keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) audítor vzhľadom na získané audítorské dôkazy dospeje k záveru, že finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť; alebo (b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby dospel k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
705.5	<p>Na účely štandardov ISA majú uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Zásadný (pervasive) – pojem používaný v súvislosti s nesprávnosťami na opísanie tých účinkov nesprávností na finančné výkazy alebo prípadných možných účinkov nesprávností na finančné výkazy, ktoré zostali nezistené v dôsledku nemožnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. Zásadný účinok na finančné výkazy je účinok, ktorý podľa úsudku audítora: <ul style="list-style-type: none"> (i) nie je ohraničený na konkrétne prvky, účty alebo položky vo finančných výkazoch, (ii) ak je takto ohraničený, predstavuje, alebo by mohol predstavovať značnú časť finančných výkazov, alebo (iii) v súvislosti so zverejneniami je základom na pochopenie finančných výkazov ich používateľmi; (b) Modifikované stanovisko (modified opinion) – podmienené stanovisko, záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska.
705.6	<p>Audítor modifikuje stanovisko v správe audítora, keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) vzhľadom na získané audítorské dôkazy dospeje k záveru, že finančné výkazy ako celok obsahujú významnú nesprávnosť; alebo (pozri odseky A2 – A7). (b) audítor nemôže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby dospel k záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významnú nesprávnosť (pozri odseky A8 – A12).
705.7	<p>Audítor vyjadrí podmienené stanovisko, keď:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) po získaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov dospeje k záveru, že nesprávnosti sú vzhľadom na finančné výkazy významné, či už jednotlivito alebo súhrnne, nie však zásadné, alebo (b) audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by založil svoje stanovisko, ale dospeje k záveru, že prípadné nezistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy významný, nie však zásadný účinok.
705.8	<p>Audítor vyjadrí záporné stanovisko, keď po získaní dostatočných a vhodných audítorských dôkazov dospeje k záveru, že nesprávnosti sú pre finančné výkazy významné aj zásadné, či už jednotlivito alebo súhrnne.</p>
705.9	<p>Audítor odmietne názor, keď nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na ktorých by založil svoje stanovisko, že prípadné nezistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy účinok, ktorý by bol nielen významný, ale aj zásadný.</p>
705.10	<p>Audítor odmietne názor, keď za mimoriadne ojedinelých okolností spojených s viacnásobnou neistotou dospeje k záveru, že stanovisko k finančným výkazom sa nedá sformulovať aj napriek tomu, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, týkajúce sa každej neistoty jednotlivito, a to preto, lebo neistoty sa môžu navzájom ovplyvňovať a môžu mať na finančné výkazy súhrnný účinok.</p>

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
705.11	Ak sa audítor po prijatí zákazky dozvie, že manažment obmedzil vecný rozsah auditu a podľa audítora uvedené obmedzenie pravdepodobne povedie k potrebe vyjadriť podmienené stanovisko alebo odmietnuť stanovisko k finančným výkazom, audítor požiada manažment, aby toto obmedzenie odstránil.
705.12	Ak manažment odmietne odstrániť obmedzenie uvedené v odseku 11, audítor o tejto skutočnosti informuje osoby poverené spravovaním, okrem prípadu, keď sa všetky osoby poverené spravovaním zúčastňujú na riadení účtovnej jednotky, a rozhodne, či sa na získanie dostatočných a vyhovujúcich auditorských dôkazov dajú uskutočniť alternatívne postupy.
705.13	Ak audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, rozhodne o dôsledkoch tejto skutočnosti takto: (a) ak audítor dospeje k záveru, že prípadné zistené nesprávnosti by mohli mať na finančné výkazy významný, ale nie zásadný účinok, vyjadri podmienené stanovisko, alebo (b) ak audítor dospeje k záveru, že možné účinky zistených nesprávností na finančné výkazy by mohli byť významné aj zásadné, podmienenie stanoviska by nezodpovedalo cieľu, ktorým je informovať o závažnosti situácie, a tak audítor: (i) odstúpi od zákazky na audit, ak to povoľuje platný zákon alebo predpis, alebo (pozri odseky A13 – A14) (ii) ak odstúpenie od zákazky na audit pred vydaním správy audítora nie je možné alebo povolené, odmietne vyjadriť stanovisko k finančným výkazom.
705.14	Ak audítor odstúpi od zákazky, ako sa predpokladá v odseku 13 písm. b) bod (i), ešte pred odstúpením informuje osoby poverené spravovaním o všetkých skutočnostiach týkajúcich sa nesprávností identifikovaných počas auditu, ktoré by viedli k modifikácii stanoviska (pozri odsek A15).
705.15	Keď audítor považuje za nevyhnutné vyjadriť k finančným výkazom ako celku záporné stanovisko, príp. odmietnuť vyjadrenie stanoviska, správa audítora nesmie obsahovať aj nemodifikované stanovisko vzhľadom na ten istý rámec finančného vykazovania k jednotlivému finančnému výkazu alebo k viacerým konkrétnym prvkom, účtom alebo položkám finančných výkazov. Zaradenie tohto nemodifikovaného stanoviska do tej istej správy by bolo za daných okolností v rozpore so záporným auditorským stanoviskom alebo s odmietnutím stanoviska k finančným výkazom ako celku (pozri odsek A16).
705.16	Keď audítor modifikuje stanovisko k finančným výkazom, zaradí do správy audítora popri konkrétnych prvkoch, ktoré vyžaduje ISA 700, aj odsek s opisom skutočnosti vedúcej k modifikácii. V správe audítora zaradí audítor tento odsek bezprostredne pred odsek so stanoviskom a použije, podľa toho, čo sa hodí, nadpis „Základ pre podmienené stanovisko“, „Základ pre záporné stanovisko“ alebo „Základ pre odmietnutie stanoviska“ (pozri odsek A17).
705.17	Ak je vo finančných výkazoch významná nesprávnosť týkajúca sa konkrétnych súm uvedených vo finančných výkazoch (vrátane kvantitatívnych zverejnení), audítor opíše a vyčíslí v odseku so základom pre modifikáciu finančné účinky tejto nesprávnosti, okrem prípadov, keď je to nerealizovateľné. Ak sa finančné účinky nedajú vyčíslieť, audítor túto skutočnosť uvedie v odseku so základom pre modifikáciu (pozri odsek A18).
705.18	V prípade významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch týkajúcej sa opisných zverejnení audítor vysvetlí v odseku so základom pre modifikáciu, ako došlo k nesprávnosti zverejnení.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
705.19	V prípade významnej nesprávnosti finančných výkazov súvisiacej s nezverejnením informácií, ktorých zverejnenie sa vyžaduje, audítor: <ul style="list-style-type: none"> a) prediskutuje nezverejnenie s osobami poverenými spravovaním, b) opíše v odseku so základom pre modifikáciu charakter vynechaných informácií; a c) ak to nezakazuje zákon alebo predpis, uvedie vynechané zverejnenia za predpokladu, že je to realizovateľné a audítor o vynechaných informáciách získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (pozri odsek A19).
705.20	Ak je modifikácia dôsledkom neschopnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, audítor uvedie v odseku so základom pre modifikáciu dôvody pre túto neschopnosť.
705.21	Audítor aj napriek tomu, že vyjadril záporné stanovisko alebo odmietol vyjadriť stanovisko k finančným výkazom, uvedie v odseku so základom pre modifikáciu všetky ďalšie skutočnosti, o ktorých vie a ktoré by boli dôvodom na modifikáciu stanoviska, ako aj ich účinky (pozri odsek A20).

23.1 Prehľad

Od audítora sa vyžaduje jasne vyjadriť primerane modifikované stanovisko k finančným výkazom v situáciách uvedených v nasledujúcom texte.

Schéma 23.1-1

Situácie	
Vyžaduje sa modifikovaná správa (podmienené stanovisko, záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska)	Vo finančných výkazoch sa vyskytujú významné nesprávnosti Na základe získaných audítorských dôkazov finančné výkazy ako celok obsahujú aj významné nesprávnosti. Medzi ne patria neopravené nesprávnosti, ktoré sú významné, primeranosť alebo spôsob použitia účtovných princípov a nezverejnenie informácií, ktorých výsledkom je významná nesprávnosť.
	Neschopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy Neschopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na prijatie záveru, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti. Medzi ne môžu patriť: <ul style="list-style-type: none"> • okolnosti mimo kontroly jednotky, napr. požiar, ktorý poškodil účtovné záznamy; • okolnosti týkajúce sa charakteru alebo harmonogramu práce audítora, napr. neschopnosť zúčastniť sa na inventarizácii; alebo • obmedzenia zo strany manažmentu, napríklad manažment neumožnil audítorovi získať nezávislé potvrdenie určitých pohľadávok.

23.2 Modifikácie audítorského stanoviska

Modifikované audítorské stanovisko sa vyžaduje vtedy, keď audítor dospeje k záveru, že:

- na základe získaných audítorských dôkazov finančné výkazy ako celok obsahujú významné nesprávnosti alebo

- nemožno získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti.

Existujú tri druhy modifikovaných stanovísk. Sú to podmienené stanovisko, záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska.

Schéma uvedená ďalej (reprodukovaná zo štandardu ISA 705.A1) zobrazuje, ako je príslušný druh stanoviska, ktoré sa má poskytnúť, ovplyvnený tým, ako audítor zväži:

- charakter skutočnosti vedúcej k modifikácii;
- penikavosť (rozsiahlu pôsobnosť) jej vplyvov alebo možných vplyvov na finančné výkazy.

Schéma 23.2-1

Charakter skutočnosti vedúcej k modifikácii	Úsudok audítora o penikavosti účinkov alebo možných účinkov na finančné výkazy	
	významný, NIE však penikavý	významný A penikavý
Finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti	podmienené stanovisko	záporné stanovisko
Neschopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy	podmienené stanovisko	odmietnutie stanoviska

Vhodné použitie troch druhov modifikácií je uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 23.2-2

Druh	Použitelnosť
Podmienené stanovisko	<p>Ak vplyv nie je taký významný alebo penikavý (rozsiahlo pôsobiaci), aby si vyžadoval záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska. To sa vzťahuje na prípady, kde:</p> <ul style="list-style-type: none"> boli získané dostatočné audítorské dôkazy, ale audítor dospel k záveru, že existujú nesprávnosti, či už jednotlivito, alebo v celku, ktoré sú pre finančné výkazy významné, ale nie neprijateľné; alebo audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na základe ktorých by mohol sformulovať stanovisko. Audítor dospel k záveru, že možné vplyvy prípadných nezistených nesprávností na finančné výkazy by mohli byť významné, ale nie penikavé (rozsiahlo pôsobiace)..
Znenie:	„okrem vplyvov (alebo možných vplyvov) skutočnosti uvedenej v odseku Základ pre podmienené stanovisko ...“
Záporné stanovisko	<p>Ak je vplyv nesprávností významný a zásadný. To platí tam, kde boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ale audítor dospel k záveru, že nesprávnosti, či už jednotlivito alebo v celku, sú pre finančné výkazy rovnako významné, ako aj penikavé (rozsiahlo pôsobiace).</p>
Znenie:	„Podľa nášho názoru, z dôvodu skutočností uvedených v odseku Základ pre záporné stanovisko ... finančné výkazy neprezentujú verne...“

Druh	Použitelnosť
Odmietnutie stanoviska	Ak by vplyv prípadných nezistených nesprávností mohol byť významný aj prenikavý (rozsiahlo pôsobiaci). To platí tam, kde nebolo možné získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, na základe ktorých sa má formovať stanovisko, a audítor dospel k záveru, že možný vplyv prípadných nezistených nesprávností by mohol byť významný a prenikavý (rozsiahlo pôsobiaci). Tiež to platí pre extrémne zriedkavé okolnosti, keď nemožno dospieť k stanovisku z dôvodu potenciálnej interakcie mnohých neistôt a ich možného kumulatívneho vplyvu na finančné výkazy. To platí dokonca aj vtedy, keď audítor získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy ku každej jednotlivéj neistote.
Znenie:	„Z dôvodu skutočností uvedených v odseku Základ pre odmietnutie stanoviska sme však nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by nám poskytli základ pre naše stanovisko. Vzhľadom na to nevyjadrujeme svoje stanovisko k finančným výkazom.“

Jedinou alternatívou k vydaniu záporného stanoviska alebo k odmietnutiu stanoviska by bolo odstúpenie od auditu (ak je to prípustné) a nevydanie stanoviska.

Ak sa požaduje modifikácia, mali by sa uviesť podrobnosti v Základe pre modifikáciu, ako je uvedené v nasledujúcej schéme.

Schéma 23.2-3

Odsek Základ pre modifikáciu	<p>Účel</p> <p>Uviesť podrobnosti o modifikácii v osobitnom odseku (pokiaľ možno jednotne naformulované), ktorý bude uvedený pred odmietnutím stanoviska k finančným výkazom. Odsek by sa mohol nazývať „Základ pre podmienené stanovisko“, „Základ pre záporné stanovisko“, „Základ pre odmietnutie stanoviska“.</p> <p>Znenie</p> <p>Odsek by mal obsahovať:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podstatné dôvody podmienenia stanoviska; • ak je to možné, kvantifikáciu možných vplyvov modifikácií na finančné výkazy vrátane osobitných súm vo finančných výkazoch (a kvantitatívnych zverejnení). Patria sem kvantifikácia vplyvov na zostatky účtov, kategórie transakcií a zverejnenia, plus vplyv na výsledok hospodárenia pred zdanením, výsledok hospodárenia a vlastné imanie; • v prípade potreby aj vyjadrenie, že nemožno kvantifikovať finančné vplyvy; • tam, kde sa významná nesprávnosť týka opisných informácií, vysvetlenie toho, ako sú zverejnené informácie nesprávne; • charakter vynechaných informácií, s výnimkou situácií, že zverejnené informácie nie sú ihneď k dispozícii, nie sú vyhotovené manažmentom, alebo by boli v správe príliš obsiahle; a • opis všetkých identifikovaných záležitostí, ktoré si podľa názoru audítora vyžadujú modifikáciu. Záporné stanovisko alebo odmietnutie stanoviska vo vzťahu k jednej konkrétnej skutočnosti neospravedlňuje vynechanie ostatných skutočností, ktoré by si vyžadovali modifikovanú správu audítora.
-------------------------------------	--

Poznámky k finančným výkazom	Správa audítora sa môže odvolávať na obsiahlejšie opisné informácie v poznámkach k finančným výkazom.
------------------------------	---

23.3 Finančné výkazy obsahujú významné nesprávnosti

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
450.4	<p>Na účely štandardov ISA majú nasledujúce výrazy tento priradený význam:</p> <p>a) Nesprávnosť (misstatement) – rozdiel medzi sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením položky vo finančných výkazoch a sumou, klasifikáciou, prezentáciou alebo zverejnením, ktoré sa pre danú položku vyžadujú na to, aby bola v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Nesprávnosti môžu vyplývať z omylu alebo z podvodu (pozri odsek A1).</p> <p>Keď audítor vyjadruje stanovisko k tomu, či sú finančné výkazy prezentované objektívne vo všetkých významných súvislostiach, alebo či poskytujú pravdivý a verný obraz, k nesprávnostiam patria aj také úpravy súm, klasifikácií, prezentácií alebo zverejnení, ktoré podľa úsudku audítora treba na to, aby boli finančné výkazy prezentované verne vo všetkých významných súvislostiach, alebo aby poskytovali pravdivý a verný obraz.</p> <p>b) Neopravené nesprávnosti (uncorrected misstatements) – nesprávnosti, ktoré audítor zhromaždil počas auditu a ktoré neboli opravené.</p>

To platí tam, kde síce boli získané dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ale audítor dospeje k záveru, že nesprávnosti, či už jednotlivé, alebo ako celok, sú významné (vyžadujú si podmienené stanovisko), alebo významné a prenikavé (rozsiahlo pôsobiace) (vyžadujú si záporné stanovisko) pre finančné výkazy.

Môže ísť o výsledok:

- audítorského zhodnotenia neopravených nesprávností;
- vhodnosti vybraných účtovných postupov;
- aplikácie vybraných účtovných postupov; alebo
- vhodnosti alebo primeranosti zverejnených informácií vo finančných výkazoch.

Príklady významných nesprávností sú uvedené ďalej.

Schéma 23.3-1

Nevhodný výber účtovných postupov

Zhodnotenie = významné, ale nie prenikavé (rozsiahlo pôsobiace)

Odpoveď = podmienené stanovisko

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je ...

Základ pre podmienené stanovisko

Ako je uvedené v poznámke X k finančným výkazom, vo finančných výkazoch sa neuvádzajú žiadne odpisy, čo nie je podľa nášho názoru v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania. Tie by k 31. decembru 20X1 mali byť vo výške xxx s použitím lineárnej metódy odpisovania a ročných odpisových sadzieb vo výške 5 % pre budovy a 20 % pre zariadenia. Preto by sa hodnota dlhodobého majetku mala znížiť o oprávky vo výške xxx, strata za účtovný rok by sa mala zvýšiť o xxx a neuhradené straty minulých rokov by sa mali zvýšiť o xxx.

Podmienené stanovisko

Podľa nášho názoru, okrem vplyvu skutočností uvedených v predchádzajúcom odseku, finančné výkazy objektívne prezentujú vo všetkých podstatných ohľadoch (alebo „poskytujú pravdivý a objektívny pohľad“) finančnú situáciu spoločnosti ABC k 31. decembru 20X1 a jej hospodárenie a peňažné toky za obdobie, ktoré sa skončilo k danému dátumu, v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.

Schéma 23.3-2

Nedostatočné zverejnenie informácií o finančnom nástroji

Zhodnotenie = významné, ale nie prenikavé (rozsiahlo pôsobiace)

Odpoveď = podmienené stanovisko

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je ...

Základ pre podmienené stanovisko

Dňa 15. januára 20XX spoločnosť vydala dlhopisy v hodnote xxx na účely financovania rozšírenia výrobného závodu. Emisné podmienky dlhopisu obmedzujú výplatu budúcich dividend v hotovosti na zisk realizovaný po 31. decembri 20XX. Podľa nášho názoru si zverejnenie týchto informácií vyžaduje ...

Podmienené stanovisko

Podľa nášho názoru, okrem vplyvu skutočností uvedených v odseku Základ pre podmienené stanovisko, finančné výkazy objektívne prezentujú vo všetkých významných súvislostiach (alebo „poskytujú pravdivý a objektívny pohľad“ na) finančnú situáciu spoločnosti ABC k ...

Schéma 23.3-3

Nekonsolidácia dcérskej spoločnosti

Zhodnotenie = významné a prenikavé (rozsiahlo pôsobiace)

Odpoveď = záporné stanovisko

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je ...

Základ pre záporné stanovisko

Ako je uvedené v poznámke X, spoločnosť nekonsolidovala finančné výkazy dcérskej spoločnosti XYZ, ktorú nadobudla počas roka 20X1, pretože nedokázala stanoviť trhovú hodnotu niektorých podstatných súčastí majetku a záväzkov dcérskej spoločnosti k dátumu akvizície. Táto investícia sa preto zaúčtuje vo výške obstarávacích nákladov. Podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania mala byť dcérska spoločnosť konsolidovaná, pretože je danou spoločnosťou ovládaná. Ak by spoločnosť XYZ bola bývala konsolidovaná, mohlo by to podstatne ovplyvniť mnohé položky v súvisiacich finančných výkazoch. Vplyv nekonsolidácie na finančné výkazy ešte nebol stanovený.

Záporné stanovisko

Podľa nášho názoru, z dôvodu významnosti skutočnosti uvedenej v odseku Základ pre záporné stanovisko konsolidované finančné výkazy objektívne neprezentujú (alebo „neposkytujú pravdivý a objektívny pohľad“ na) finančnú situáciu spoločnosti ABC a jej dcérskych spoločností k 31. decembru 20X1 a jej finančnú výkonnosť a peňažné toky za obdobie končiacie sa k danému dátumu v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania.

Schéma 23.3-4

Nedostatočné zverejnenie významnej neistoty

Zhodnotenie = významné a prenikavé (rozsiahlo pôsobiacie)

Odpoveď = záporné stanovisko

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je ...

Základ pre záporné stanovisko

Dohodnuté financovanie spoločnosti uplynulo k 31. decembru 20X1 a k tomu dátumu bola splatná aj zostávajúca dlžná suma. Spoločnosti sa nepodarilo toto financovanie obnoviť ani získať náhradné financovanie a zvažuje podanie návrhu na vyhlásenie konkurzu. Tieto udalosti poukazujú na významnú mieru neistoty, ktorá môže vyvolať značné pochybnosti o schopnosti spoločnosti nepretržite pokračovať v činnosti, v dôsledku čoho by nebola schopná realizovať svoje aktíva a vysporiadať svoje záväzky v rámci bežného podnikania. Finančné výkazy (a poznámky k nim) o tejto skutočnosti neinformujú.

Záporné stanovisko

Podľa nášho názoru, z dôvodu vynechania informácií uvedených v odseku Základ pre záporné stanovisko finančné výkazy objektívne neprezentujú (alebo „neposkytujú pravdivý a objektívny pohľad“ na) finančnú situáciu spoločnosti k 31. decembru 20X1 a jej finančnú výkonnosť a peňažné toky za obdobie končiacie sa k danému dátumu v súlade s ...

23.4 Neschopnosť získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy

K tomuto dochádza, keď audítor nedokáže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy na formovanie stanoviska a dospeje k záveru, že možný vplyv prípadných nezistených nesprávností na finančné výkazy by mohol byť významný (podmienené stanovisko), alebo významný a prenikavý (odmietnutie stanoviska).

To, že audítor nemôže získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy (uvádza sa aj pojem obmedzenie rozsahu auditu), môže vyplývať z:

- okolností mimo kontroly jednotky, napr. ak boli účtovné záznamy jednotky zničené (napr. požiarom, vodou, krádežou alebo stratou počítačových údajov) alebo zadržané štátnymi orgánmi;
- okolností týkajúcich sa charakteru alebo harmonogramu práce audítora. K tomu môže dôjsť v prípade, ak bol audítor ustanovený v takom čase, že sa nemohol zúčastniť na fyzickej inventúre, účtovné záznamy nie sú v čase auditu úplné, alebo ak audítor zistí, že na jednej strane vykonanie substantívnych postupov nie je postačujúce a na strane druhej nie sú kontroly účtovnej jednotky funkčné; alebo

- obmedzení zo strany manažmentu, napr. neumožnenie externého potvrdenia istých pohľadávok alebo obmedzenie prístupu ku kľúčovým zamestnancom, účtovným záznamom alebo do prevádzok. V takomto prípade môžu nastať aj iné dôsledky na audit, napr. na zhodnotenie rizík podvodu a to, či pokračovať v zákazke. Ak je obmedzenie známe pred prijatím zákazky, audítor by normálne nemal takúto obmedzenú zákazku prijať.

Pred prijatím modifikovaného stanoviska sa vyžaduje, aby audítor:

- pokúsil sa získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy realizáciou alternatívnych postupov; a
- prediskutoval záležitosť s manažmentom a osobami poverenými spravovaním, aby zistil, či daný problém možno vyriešiť. Ak nie, mal by audítor informovať o svojom zámere modifikovať audítorské stanovisko a o navrhovanom znení tohto stanoviska.

Schéma 23.4-1

Obmedzenie rozsahu, nemožnosť pozorovať priebeh inventúry zásob

Zhodnotenie = významné, ale nie prenikavé (rozsiahlo pôsobiace)

Odpoveď = podmienené stanovisko

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je ...

Základ pre podmienené stanovisko

Neboli sme prítomní pri fyzickej inventúre zásob k 31. decembru 20XX, keďže tento dátum predchádzal zadaniu zákazky, na základe ktorej sme vykonali audit spoločnosti. Z dôvodu charakteru záznamov spoločnosti sme nemohli uspokojivo preveriť stav zásob inými audítorskými postupmi. Na základe toho sme nemohli určiť, či by nebola zistená potreba vykonať úpravy zostatkov zásob a stavov vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov.

Podmienené stanovisko

Podľa nášho názoru, okrem možnosti vplyvu skutočností uvedených v Základe pre podmienené stanovisko finančné výkazy objektívne prezentujú vo všetkých podstatných súvislostiach (alebo „poskytujú pravdivý a objektívny pohľad“ na), finančnú situáciu spoločnosti ABC k ...

Schéma 23.4-2

Obmedzenie rozsahu riadenia, obmedzenie rozsahu prác na audite je dané

Zhodnotenie = významné a prenikavé (rozsiahlo pôsobiacé)

Odpoveď = odmietnutie stanoviska

Rámec = Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA

[príslušný adresát]

Uskutočnili sme audit ...

Zodpovednosť manažmentu za finančné výkazy

Manažment je zodpovedný za ...

Zodpovednosť audítora

Našou zodpovednosťou je na základe vykonania auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi vyjadriť stanovisko k týmto finančným výkazom. Vzhľadom na charakter skutočnosti opísanej v odseku Zdôvodnenie odmietnutia stanoviska sme nemohli získať dostatočne primerané audítorské dôkazy na to, aby sme mohli vyjadriť audítorské stanovisko.

Základ pre odmietnutie stanoviska

Z dôvodu obmedzení rozsahu našej práce zo strany spoločnosti sme nemohli pozorovať priebeh fyzickej inventúry všetkých zásob a potvrdiť pohľadávky. Informácie o výške zásob a pohľadávok k 31. decembru 20XX, ktoré sú uvedené v súvahe k xxx a xxx, sme nemohli získať ani alternatívnymi spôsobmi. V dôsledku týchto skutočností sme nemohli zistiť, či mohla nastať potreba úpravy v oblasti zaznamenaných alebo z titulu nezaznamenaných zásob či pohľadávok a položiek, z ktorých pozostáva výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vlastného imania a výkaz peňažných tokov.

Odmietnutie stanoviska

Z dôvodu významnosti skutočností uvedených v odseku Základ pre odmietnutie stanoviska sme nemohli získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, ktoré by predstavovali základ pre audítorské stanovisko. Preto nevyjadrujeme stanovisko k finančným výkazom.

24 Odsek so zdôraznením skutočnosti a odsek o iných skutočnostiach

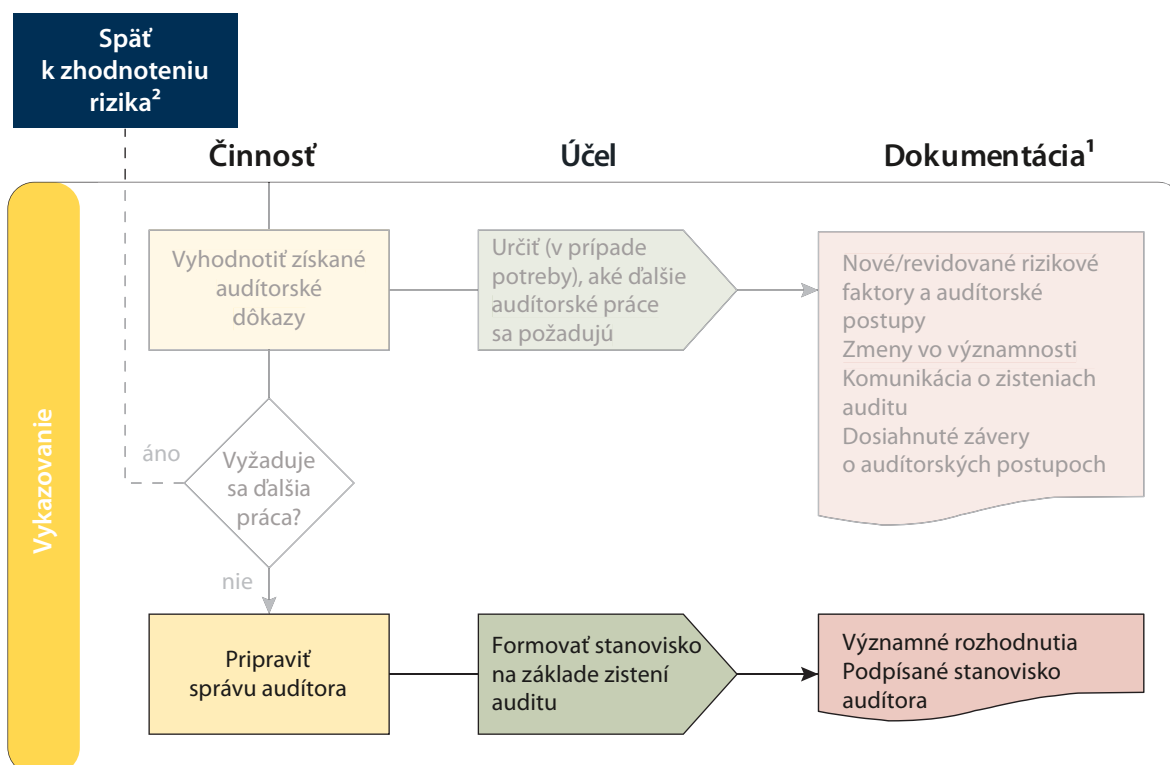
Obsah kapitoly

Usmernenie k dodatočnej komunikácii v správe nezávislého audítora, ktorá má upriamiť pozornosť používateľa na určité skutočnosti.

Relevantné štandardy ISA

706

Schéma 24.0-1



Poznámky:

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

Odsek #	Cieľ štandardu ISA
706.4	<p>Cieľom audítora po sformovaní stanoviska k finančným výkazom je upozorniť používateľov, ak je to podľa jeho úsudku potrebné, prostredníctvom jasných dodatočných informácií uvedených v správe audítora na:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) skutočnosť, ktorá, aj keď je vhodne prezentovaná alebo zverejnená vo finančných výkazoch, je taká dôležitá, že je zásadná na pochopenie finančných výkazov používateľmi; alebo b) akúkoľvek inú skutočnosť, ktorá je, podľa situácie, relevantná na pochopenie auditu, zodpovednosti audítora alebo správy audítora používateľmi.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
706.5	<p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Odsek so zdôraznením skutočnosti (Emphasis of Matter Paragraph) – odsek zaradený do správy audítora, odkazujúci na skutočnosť riadne prezentovanú alebo zverejnenú vo finančných výkazoch, ktorá je podľa úsudku audítora taká závažná, že má zásadný význam pre pochopenie finančných výkazov ich používateľmi. b) Odsek s uvedením iných skutočností (Other Matter Paragraph) – odsek zaradený do správy audítora, v ktorom sa hovorí o inej skutočnosti, než sú skutočnosti prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch, a podľa úsudku audítora je táto skutočnosť dôležitá na to, aby používatelia pochopili audit, zodpovednosť audítora alebo správu audítora.
706.6	<p>Ak audítor považuje za potrebné upozorniť používateľov na skutočnosť prezentovanú alebo zverejnenú vo finančných výkazoch, ktorá je podľa audítora úsudku taká dôležitá, že je zásadná na pochopenie finančných výkazov používateľmi, zaradí do správy audítora odsek so zdôraznením skutočnosti za predpokladu, že získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, že skutočnosť uvedená vo finančných výkazoch nie je významne nesprávna. Takýto odsek odkazuje iba na informácie prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch (pozri odseky A1 až A2).</p>
706.7	<p>Keď audítor do správy audítora zaradí odsek so zdôraznením skutočnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) umiestni ho v správe audítora bezprostredne za odsek so stanoviskom, b) nazve ho „Zdôraznenie skutočnosti“, príp. použije iný vhodný nadpis, c) do odseku vloží jasný odkaz na zdôrazňovanú skutočnosť a miesto, kde sa vo finančných výkazoch dajú nájsť relevantné zverejnenia, ktoré záležitosť úplne opisujú; a d) uvedie, že audítorské stanovisko nie je modifikované vzhľadom na zdôrazňovanú skutočnosť (pozri odseky A3 až A4).
706.8	<p>Keď audítor považuje za potrebné informovať o inej skutočnosti, než sú skutočnosti prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch a ktorá je podľa audítora úsudku relevantná na to, aby používatelia pochopili audit, zodpovednosť audítora alebo správu audítora, a zákon ani predpis to nezakazujú, audítor tak urobí v správe audítora v odseku nazvanom „Iná skutočnosť“ alebo v odseku označenom iným vhodným nadpisom. Audítor tento odsek umiestni bezprostredne za odsek so stanoviskom a prípadný odsek so zdôraznením skutočnosti alebo na iné miesto v správe audítora, ak je obsah odseku o inej skutočnosti relevantný pre časť nazvanú „Povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach“ (pozri odseky A5 až A11).</p>
706.9	<p>Keď audítor očakáva, že do správy audítora zaradí odsek so zdôraznením skutočnosti alebo odsek o inej skutočnosti, informuje o svojom zámere a o navrhovanom znení odseku Osoby poverené spravovaním (pozri odsek A12).</p>

24.1 Prehľad

V niektorých prípadoch môže audítor chcieť upriamiť pozornosť používateľov na určité skutočnosti v správe audítora, ktoré majú zásadný význam na pochopenie finančných výkazov alebo samotného auditu a zodpovednosti audítora. Toto možno dosiahnuť doplnením dodatočného odseku do správy audítora.

Dva druhy odsekov, ktoré možno doplniť, sú uvedené ďalej.

Schéma 24.1-1

Odsek	Použitie
Zdôraznenie skutočnosti	Pozornosť sa sústreďuje na dôležité skutočnosti týkajúce sa finančných výkazov, ktoré už boli zverejnené vo finančných výkazoch. Skutočnosti prezentované/zverejnené vo finančných výkazoch, ktoré majú taký význam, že sú zásadné pre to, aby používateľ pochopil finančné výkazy.
<i>Príklady</i>	Neistota týkajúca sa výnimočného súdneho sporu alebo konania regulátora, následných udalostí, veľkej katastrofy, iných významných neistôt a rozporov a uplatnenia (ak je to prípustné) nového účtovného štandardu pred dátumom jeho záväznej účinnosti.
Iné skutočnosti	Skutočnosti relevantné pre pochopenie funkcie auditu, ktoré však nie sú zverejnené vo finančných výkazoch. Všetky skutočnosti (okrem tých, ktoré sú uvedené alebo zverejnené vo finančných výkazoch), ktoré sú relevantné na pochopenie auditu, zodpovednosti audítora a/alebo správy audítora používateľmi.
<i>Príklady</i>	Nemožnosť toho, aby audítor odstúpil od zákazky, ďalšie zodpovednosti audítora a všetky obmedzenia ďalšieho šírenia správy audítora.

Odsek so „zdôraznením skutočnosti“ nie je náhradou za:

- požadovanú modifikáciu auditorského stanoviska; alebo
- požadované zverejnenia manažmentom vo finančných výkazoch.

Ak audítor očakáva, že zahrnie Odsek so zdôraznením skutočností alebo Odsek o iných skutočnostiach mal by informovať manažment a osoby poverené spravovaním o:

- potrebe takéhoto odseku; a
- jeho navrhovanom znení.

24.2 Odsek so zdôraznením skutočností

Odsek so zdôraznením skutočností má za cieľ zdôrazniť dôležité skutočnosti (už uvedené vo finančných výkazoch), ktoré umocnia pochopenie finančných výkazov používateľmi.

Kľúčové požiadavky na použitie odseku so zdôraznením skutočností sú uvedené ďalej.

Schéma 24.2-1

Podmienky	Pripomienky
Záležitosť je už v plnej miere zverejnená vo finančných výkazoch	Odsek so zdôraznením skutočností sa týka skutočností už prezentovaných alebo zverejnených vo finančných výkazoch a nie je náhradou za takéto zverejnenie. Odsek by nemal obsahovať viac podrobností než je prezentovaných vo finančných výkazoch.
Neexistujú žiadne významné nesprávnosti	Audítora musí získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že v súvislosti s danou záležitosťou finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti.
Nachádza sa bezprostredne za audítorským stanoviskom	Tento odsek sa nachádza po odseku obsahujúcom audítorské stanovisko, ale predchádza odsek o povinnosti informovať o ďalších skutočnostiach. Odsek sa nazýva „Zdôraznenie skutočností“ alebo má iný primeraný názov.
Nie je modifikáciou stanoviska	Odsek naznačuje, že audítorské stanovisko nie je vo vzťahu k zdôraznenej skutočnosti modifikované.

Nasledujúce štandardy ISA vyžadujú od audítora, aby za určitých okolností uviedol v správe audítora aj Odsek so zdôraznením skutočností.

Schéma 24.2-2

Štandard		Odsek
ISA	Názov	
210	Dohodnutie podmienok zákaziek na audit	19(b)
560	Následné udalosti	12(b), 16
570	Nepretržité pokračovanie v činnosti	19
800	Špeciálne úvahy – audity finančných výkazov zostavených v súlade s rámcami na špeciálne účely	14

Príklad znenia textu je uvedený ďalej.

Schéma 24.2-3

Významná neistota – nepretržité pokračovanie v činnosti

Za predpokladu, že informácie zverejnené v poznámkach vo finančných výkazoch sú primerané, mohol by odsek znieť takto:

Zdôraznenie skutočnosti

Bez vplyvu na naše stanovisko upozorňujeme na poznámku X vo finančných výkazoch, ktorá uvádza, že spoločnosť dosiahla čistú stratu vo výške ZZZ za obdobie, ktoré sa skončilo 31. decembra 20X6, a zároveň k tomuto dátumu krátkodobé záväzky prevýšili jej celkové aktíva o YYY. Uvedené okolnosti spolu s ďalšími skutočnosťami uvedenými v poznámke X naznačujú existenciu významnej neistoty, ktorá môže vyvolať závažnú pochybnosť o schopnosti spoločnosti nepretržite pokračovať vo svojej činnosti.

Iné významné neistoty – súdny spor

Za predpokladu, že informácie zverejnené v poznámkach vo finančných výkazoch sú primerané, mohol by odsek znieť takto:

Zdôraznenie skutočnosti

Bez vplyvu na naše stanovisko upozorňujeme na poznámku X k finančným výkazom. Spoločnosť je žalovanou stranou v súdnom spore, pretože je podozrivá z porušenia určitých patentových práv a žalobca žiada zaplatiť licenčné poplatky a odškodné. Spoločnosť podala protižalobu a v súčasnosti prebieha v oboch prípadoch predbežné konanie. V súčasnosti nemožno určiť konečný výsledok tejto otázky, a preto sa vo finančných výkazoch ani nevytvorila žiadna rezerva z titulu prípadného záväzku, ktorý by mohol z toho vzniknúť.

24.3 Odsek o iných skutočnostiach

Odsek o iných skutočnostiach môže byť potrebný na zdôraznenie skutočností, ktoré ešte neboli zverejnené vo finančných výkazoch a ktoré by mohli byť relevantné pre pochopenie auditu, zodpovednosti audítora a/alebo audítorskej správy používateľmi.

Odsek o iných skutočnostiach sa môže použiť na zdôraznenie skutočností, akými sú:

- obmedzenie ďalšieho šírenia správy audítora – keďže finančné výkazy sa niekedy vyhotovujú na špecifický účel (s využitím rámca zodpovedajúceho všeobecným účelom), Odsek o iných skutočnostiach môže obsahovať vyjadrenie, že správa audítora je určená výlučne len určeným používateľom a nemala by sa dávať k dispozícii tretím stranám;
- zdôraznenie ďalších zodpovedností – špecifický zákon, nariadenie alebo všeobecne akceptovaný postup v danej jurisdikcii môžu požadovať alebo povoľovať, aby audítor podrobnejšie opísal svoju zodpovednosť;
- nemožnosť odstúpenia od zákazky – ak audítor nemôže odstúpiť od zákazky alebo rezignovať, Odsek o iných skutočnostiach môže obsahovať vysvetlenie, prečo to nie je možné.

Pri uvedení Odseku o iných skutočnostiach platia nasledujúce podmienky.

Schéma 24.3-1

Podmienky	Pripomienky
Skutočnosť ešte nie je zverejnená vo finančných výkazoch	Týka sa skutočnosti, ktorá je odlišná od tých, ktoré už boli prezentované alebo zverejnené vo finančných výkazoch. Navyše, Odsek o iných skutočnostiach nemá obsahovať informácie, ktoré požaduje manažment.
Zverejnenie nie je zakázané	Zverejnenie nezakazuje zákon, predpis alebo iné profesionálne normy, napr. normy týkajúce sa zachovania dôvernosti informácií.
Zverejnenie je relevantné pre používateľov	Zverejnenie je relevantné pre pochopenie auditu, zodpovednosti audítora alebo správy audítora používateľmi finančných výkazov.
Žiadne protirečenia	Prezentované informácie neprotirečia stanovisku alebo položkám zverejneným alebo prezentovaným vo finančných výkazoch. Odsek o iných skutočnostiach nemá vplyv na stanovisko audítora.
Nachádza sa bezprostredne za audítorským stanoviskom	Odsek by mal bezprostredne nasledovať po Odseku s uvedením stanoviska a Odseku so zdôraznením skutočností, alebo na inom mieste v správe audítora, ak je obsah Odseku o iných skutočnostiach relevantný pre časť Povinnosť informovať o ďalších skutočnostiach.
Text, že toto zverejnenie nie je obligatórne	Obsah Odseku o iných skutočnostiach by mal uvádzať, že daná skutočnosť nemusí byť vo finančných výkazoch prezentovaná a zverejnená.

Nasledujúce štandardy ISA poukazujú na situácie, keď možno vložiť Odsek o iných skutočnostiach.

Schéma 24.3-2

Štandard		Odseky
ISA	Názov	
560	Následné udalosti	12(b), 16
710	Porovnávacie informácie – zodpovedajúce údaje a porovnávacie finančné výkazy	13-14, 16-17, 19
720	Zodpovednosť audítora za ostatné informácie v dokumentoch obsahujúcich auditované finančné výkazy	10(a)

25 Porovnávacie informácie

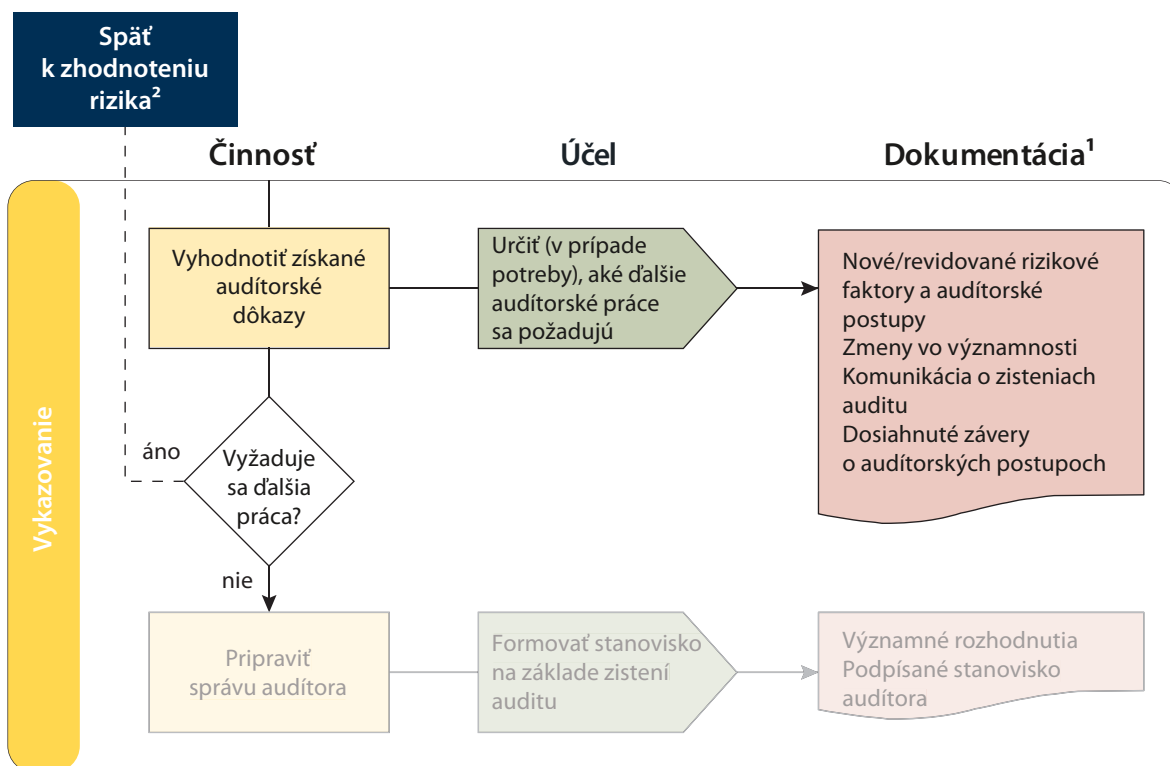
Obsah kapitoly

Usmernenie k získaniu dostatočných a vhodných auditorských dôkazov o porovnávacích údajoch a zodpovednosti audítora v oblasti poskytovania správ.

Relevantné štandardy ISA

710

Schéma 25.0-1



Poznámky:

1. Pozri štandard ISA 230 pre rozšírený zoznam požadovanej dokumentácie.
2. Plánovanie (ISA 300) je neprerývaný a opakujúci sa proces počas celého auditu.

Odsek #	Cieľ štandardu ISA
710.5	<p>Cieľom audítora je:</p> <ol style="list-style-type: none"> získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, či porovnávacie informácie uvedené vo finančných výkazoch boli vo všetkých významných súvislostiach prezentované v súlade s požiadavkami na porovnávacie informácie platného rámca finančného vykazovania; a poskytnúť správu v súlade so zodpovednosťou audítora za poskytnutie správy.

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
710.6	<p>Na účely štandardov ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:</p> <ol style="list-style-type: none"> Porovnávacie informácie (comparative information) – sumy a zverejnenia vykázané vo finančných výkazoch týkajúcich sa jedného alebo viacerých predchádzajúcich období v súlade s platným rámcom finančného vykazovania. Zodpovedajúce údaje (corresponding figures) – porovnávacie informácie v prípadoch, keď sú vo finančných výkazoch za bežné obdobie ako neoddeliteľná súčasť vykázané sumy a iné informácie za predchádzajúce obdobie, pričom ich treba chápať iba v súvislosti so sumami a inými informáciami zverejnenými za bežné obdobie (označované ako „údaje za bežné obdobie“). Mieru podrobnosti informácií prezentovaných v zodpovedajúcich sumách a vykázaných informáciách určuje najmä ich dôležitosť pre hodnoty za bežné účtovné obdobie. Porovnávacie finančné výkazy (comparative financial statements) – porovnávacie informácie v prípadoch, keď sú sumy a iné zverejnenia za predchádzajúce obdobie vykázané na účely porovnania s finančnými výkazmi za bežné obdobie, ak však boli auditované, je na ne odkaz v stanovisku audítora. Rozsah informácií zahrnutých do takýchto porovnávacích finančných výkazov je porovnateľný s rozsahom informácií vo finančných výkazoch za bežné obdobie. <p>Na účely tohto ISA treba odkaz na „predchádzajúce obdobie“ vykladať ako odkaz na „predchádzajúce obdobia“, keď porovnávacie informácie zahŕňajú sumy a informácie zverejnené za viacero období.</p>
710.7	<p>Audítor určí, či finančné výkazy obsahujú porovnávacie informácie, ktoré vyžaduje platný rámec finančného vykazovania, a či sú tieto informácie vhodne klasifikované. Na tento účel audítor vyhodnotí, či:</p> <ol style="list-style-type: none"> sa porovnávacie informácie zhodujú so sumami a inými zverejneniami uvedenými v predchádzajúcom období, alebo, keď je to vhodné, či boli upravené; a účtovné politiky zohľadnené v porovnávacích informáciách sú konzistentné s politikami použitými v bežnom období, alebo či v účtovných pravidlách došlo k zmenám, či sú tieto zmeny správne zaúčtované a primerane vykázané a zverejnené.
710.8	<p>Ak sa audítor pri vykonávaní auditu bežného obdobia dozvie o možnej významnej nesprávnosti v porovnávacích informáciách, vykoná audítorské postupy, ktoré sú za daných okolností nevyhnutné na to, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, aby určil, či významná nesprávnosť existuje. Ak audítor vykonal audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie, je povinný splniť aj relevantné požiadavky ISA 560. Ak sa finančné výkazy za predchádzajúce obdobie zmenili a doplnili, audítor určí, či sa porovnávacie údaje zhodujú so zmenenými a doplnenými finančnými výkazmi.</p>
710.9	<p>Audítor si v súlade s požiadavkou ISA 580 vyžiada písomné vyhlásenia za všetky obdobia, na ktoré audítorské stanovisko odkazuje. Audítor získa aj špecifické písomné vyhlásenia týkajúce sa všetkých úprav, ktoré sa urobili s cieľom opraviť významnú nesprávnosť vo finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie, a majú vplyv na porovnávacie informácie (pozri odsek A1).</p>

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
710.10	V prípade, že sú vykázané zodpovedajúce údaje, audítorské stanovisko na ne neodkazuje, ale výnimkou sú okolnosti opísané v odsekoch 11, 12 a 14 (pozri odsek A2).
710.11	Ak v správe audítora za predchádzajúce obdobie, ktorá bola vydaná v minulosti, bolo uvedené podmienené stanovisko, odmietnutie stanoviska alebo záporné stanovisko a skutočnosť, ktorá viedla k modifikácii, nie je vyriešená, audítor je povinný modifikovať audítorské stanovisko k finančným výkazom za bežné obdobie. V správe audítora audítor v odseku so základom pre modifikáciu: <ul style="list-style-type: none"> a) v opise skutočnosti, ktorá viedla k vzniku modifikácie, uvedie odkaz na údaje za bežné obdobie a zodpovedajúce údaje, keď je vplyv alebo možný vplyv danej skutočnosti na údaje za bežné obdobie významný; alebo b) ak ide o ostatné prípady, vysvetlí, že audítorské stanovisko je modifikované z dôvodu vplyvu alebo možného vplyvu nevyriešenej skutočnosti na porovnateľnosť údajov za bežné obdobie so zodpovedajúcimi údajmi (pozri odseky A3 až A5).
710.12	Keď audítor získa audítorské dôkazy o existencii významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie, ku ktorým bolo v minulosti vydané nemodifikované stanovisko, a zodpovedajúce údaje sa náležite neupravili alebo sa neuviedli vhodné zverejnenia, audítor v správe audítora k finančným výkazom za bežné obdobie vyjadrí podmienené stanovisko alebo záporné stanovisko, ktoré sú modifikované vzhľadom na zodpovedajúce údaje obsiahnuté v týchto finančných výkazoch (pozri odsek A6).
710.13	Ak audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie vykonal predchádzajúci audítor a zákon ani predpis audítorovi nezakazuje odvolať sa na správu predchádzajúceho audítora o zodpovedajúcich údajoch, a audítor sa rozhodne na túto správu odvolať, uvedie v správe audítora v odseku o inej skutočnosti: <ul style="list-style-type: none"> a) že audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie vykonal predchádzajúci audítor, b) typ stanoviska, ktoré vyjadril predchádzajúci audítor, a, ak bolo stanovisko modifikované, dôvody tejto modifikácie, c) dátum tejto správy (pozri odsek A7).
710.14	Ak finančné výkazy za predchádzajúce obdobie neboli auditované, audítor v správe audítora v Odseku o iných skutočnostiach uvedie, že zodpovedajúce údaje neboli auditované. Takéto vyjadrenie však audítora nezbavuje povinnosti splniť požiadavku, aby získal dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že začiatkové stavy neobsahujú nesprávnosť, ktorá by významne ovplyvňovala finančné výkazy za bežné obdobie.
710.15	Keď sú prezentované porovnávacíe finančné výkazy, audítorské stanovisko odkazuje na každé obdobie, za ktoré sa finančné výkazy prezentujú a ku ktorým sa vyjadruje audítorské stanovisko (pozri odseky A8 až A9).
710.16	Pri poskytovaní správy o finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie v súvislosti s auditom bežného obdobia, ak sa audítorské stanovisko k týmto finančným výkazom za predchádzajúce obdobie líši od stanoviska, ktoré audítor vyjadril v minulosti, audítor v Odseku o iných skutočnostiach v súlade s ISA 706 zverejní vecné dôvody, ktoré viedli k odlišnému stanovisku (pozri odsek A10).

Odsek #	Relevantné výňatky zo štandardov ISA
710.17	<p>Ak finančné výkazy za predchádzajúce obdobie auditoval predchádzajúci audítor, audítor okrem vyjadrenia stanoviska k finančným výkazom za bežné obdobie uvedie v Odseku o iných skutočnostiach:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) že audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie vykonal predchádzajúci audítor, b) typ stanoviska, ktoré vyjadril predchádzajúci audítor, a, ak bolo stanovisko modifikované, dôvody modifikácie, c) dátum tejto správy, <p>okrem prípadu, ak sa správa audítora k finančným výkazom za predchádzajúce obdobie vydaná predchádzajúcim audítorm vydá opakovane spolu s finančnými výkazmi.</p>
710.18	<p>Ak audítor dospeje k záveru, že existuje významná nesprávnosť, ktorá má vplyv na finančné výkazy za predchádzajúce obdobie, ku ktorým predchádzajúci audítor v minulosti vydal správu audítora bez modifikácie stanoviska, audítor informuje o nesprávnosti manažment na vhodnej hierarchickej úrovni a osoby poverené spravovaním, ak sa na riadení účtovnej jednotky nepodieľajú všetky osoby poverené spravovaním, a požiada ich, aby informovali predchádzajúceho audítora. Ak sú finančné výkazy za predchádzajúce obdobie zmenené a doplnené a predchádzajúci audítor súhlasí s tým, že vydá novú správu audítora o zmenených a doplnených finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie, audítor vydá správu iba za bežné obdobie (pozri odsek A11).</p>
710.19	<p>Ak finančné výkazy za predchádzajúce obdobie neboli auditované, audítor v správe audítora v odseku o inej skutočnosti uvedie, že porovnávacie finančné výkazy neboli auditované. Takéto vyjadrenie však audítora nezbavuje povinnosti splniť požiadavku, aby získal dostatočné a vhodné auditorské dôkazy, že začiatkové stavy neobsahujú nesprávnosť, ktorá by mala významný vplyv na finančné výkazy za bežné obdobie.</p>

25.1 Prehľad

Charakter porovnávacích informácií prezentovaných vo finančných výkazoch jednotky bude závisieť od požiadaviek platného rámca finančného vykazovania. Zodpovednosť audítora v oblasti poskytovania správ bude vyplývať z prístupu k prezentovaným porovnávacím informáciám zvoleného v súlade so zákonom alebo predpisom a na základe podmienok zákazky.

Existujú dva hlavné prístupy k porovnávacím informáciám. Obidva sú zobrazené ďalej.

Schéma 25.1-1

Prístup	Poznámky
Zodpovedajúce údaje	<p>Sumy alebo iné informácie za predchádzajúce obdobie sú zahrnuté do finančných výkazov za bežné obdobie ako ich neoddeliteľná súčasť, pričom sa nemajú vnímať samostatne, ale iba v súvislosti so sumami a inými informáciami zverejnenými za bežné obdobie.</p> <p>Auditorské stanovisko by sa malo týkať len bežného obdobia.</p>

Prístup	Poznámky
Porovnávacie finančné výkazy	<p>Sumy a iné zverejnenia za predchádzajúce obdobie sú zahrnuté na účely porovnania s finančnými výkazmi za bežné obdobie, ak však boli auditované, venuje sa im stanovisko audítora osobitne. Rozsah informácií zahrnutých do takýchto porovnávacích finančných výkazov je porovnateľný s rozsahom informácií vo finančných výkazoch za bežné obdobie.</p> <p>Audítorské stanovisko by sa malo týkať každého obdobia, za ktoré sa prezentujú finančné výkazy.</p>

25.2 Audítorské postupy

Schéma 25.2-1

Úloha	Postupy
Získať potrebné audítorské dôkazy	<p>Získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že porovnávacie informácie spĺňajú požiadavky platného rámca finančného vykazovania a sú vhodne klasifikované.</p> <p>Patrí sem zhodnotenie toho, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> účtovné pravidlá odzrkadlené v porovnávacích informáciách sú v súlade s pravidlami uplatnenými v bežnom období, alebo, ak došlo k zmenám účtovných pravidiel, či boli tieto zmeny riadne implementované a primerane prezentované; sa porovnávacie informácie zhodujú so sumami a inými informáciami prezentovanými za predchádzajúce obdobie, alebo boli v prípade potreby nanovo vyčíslené.
Identifikovať všetky potenciálne nesprávnosti	<p>Ak je to možné, významné nesprávnosti v porovnávacích informáciách sa majú identifikovať počas auditu bežného obdobia a audítor by mal:</p> <ul style="list-style-type: none"> vykonať také dodatočné audítorské postupy, ktoré sú potrebné za daných okolností, aby zistil, či existujú významné nesprávnosti; a tam, kde boli finančné výkazy za predchádzajúce obdobie upravené, zistiť či porovnávacie informácie sú v zhode s upravenými finančnými výkazmi. <p>Ak audítor vykonal audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie, mal by tiež venovať pozornosť splneniu relevantných požiadaviek štandardu ISA 560 o následných udalostiach. Tejto problematike sa venuje zväzok 1, kapitola 13.</p>
Získať písomné vyhlásenia	<p>Vyžiadať si písomné vyhlásenia za všetky obdobia uvádzané v stanovisku audítora. Tie môžu mať formu špecifických písomných vyhlásení o všetkých úpravách zameraných na opravu významných nesprávností vo finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie.</p>

25.3 Zodpovedajúce údaje

Rozsah zodpovednosti v oblasti poskytovania správ je uvedený ďalej.

Schéma 25.3-1

	Postupy
V stanovisku audítora sa nenachádza žiadny odkaz na porovnávacie informácie	<p>Stanovisko audítora neobsahuje odkaz na zodpovedajúce údaje, okrem prípadu nevyriešenej modifikácie v správe audítora za predchádzajúce obdobie. Audítor by mal modifikovať stanovisko vo vzťahu k aktuálnemu obdobiu a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uviesť odkaz na údaje z aktuálneho obdobia, ako aj zodpovedajúce údaje, ak možný vplyv skutočností na údaje z aktuálneho obdobia je významný; alebo • vysvetliť, že stanovisko v audite týkajúceho sa bežného obdobia je modifikované z dôvodu vplyvu alebo možného vplyvu nevyriešených problémových otázok na vzájomnú porovnateľnosť údajov z aktuálneho obdobia a zodpovedajúcich údajov.
Požadujú sa zmeny vyjadrení?	<p>Podmienené stanovisko alebo záporné stanovisko k finančným výkazom za bežné obdobie sa požaduje vtedy, ak existuje významná nesprávnosť vo finančných výkazoch za predchádzajúce obdobie, pre ktorú:</p> <ul style="list-style-type: none"> • bolo už predtým vydané nemodifikované stanovisko; a • zodpovedajúce údaje neboli primerane upravené, resp. neboli podané príslušné informácie.
Údaje za predchádzajúce obdobie auditovala iná firma	<p>Ak audítorovi nezakazuje zákon/predpis, aby sa odvolával na správu audítora svojho predchodcu a rozhodne sa tak urobiť, mal by uviesť v Odseku o iných skutočnostiach v správe audítora:</p> <ul style="list-style-type: none"> • to, že audit finančných výkazov za predchádzajúce obdobie vykonal predchádzajúci audítor; • typ stanoviska, ktoré vyjadril predchádzajúci audítor, a ak bolo stanovisko modifikované, aj dôvody modifikácie; a • dátum vydania danej správy.
Údaje za predchádzajúce obdobie neboli auditované	<p>Uvedte v Odseku o iných skutočnostiach v správe audítora, že zodpovedajúce údaje sú neauditované.</p> <p>Audítor sa však tým nezbujuje povinnosti získať dostatočné a vhodné auditorské dôkazy o tom, že začiatkové stavy neobsahovali významné nesprávnosti, ktoré by ovplyvnili finančné výkazy za aktuálne obdobie. Ak sa významná nesprávnosť identifikuje, je potrebné zmeniť zodpovedajúce údaje a zverejniť príslušné informácie.</p> <p>Ak takáto zmena alebo zverejnenie nie sú možné, malo by sa auditorské stanovisko vo vzťahu k obsiahnutým zodpovedajúcim údajom modifikovať.</p>

25.4 Porovnávacie finančné výkazy

Rozsah zodpovednosti v oblasti poskytovania správ je uvedený ďalej.

Schéma 25.4-1

	Postupy
Spomeňte každé prezentované obdobie	Audítorské stanovisko by malo odkazovať na každé obdobie, za ktoré sa prezentujú finančné výkazy a ku ktorým sa vyjadruje audítorské stanovisko.
Uvedené sú všetky úpravy požadované v predchádzajúcom stanovisku	Ak sa audítorské stanovisko k finančným výkazom za predchádzajúce obdobie líši od stanoviska vyjadreného predtým, uveďte zásadné dôvody na odlišné stanovisko v Odseku o iných skutočnostiach.
Audit údajov za predchádzajúce obdobie vykonala iná firma	Okrem vyjadrenia stanoviska k finančným výkazom za aktuálne obdobie uveďte v Odseku o iných skutočnostiach (ak správa predchádzajúceho audítora nie je tiež vydaná spolu s finančnými výkazmi): <ul style="list-style-type: none"> • to, že finančné výkazy za predchádzajúce obdobie auditoval predchádzajúci audítor; • typ stanoviska, ktoré vyjadril predchádzajúci audítor, a ak bolo stanovisko modifikované, aj dôvody modifikácie; a • dátum vydania danej správy. <p>Ak existuje významná nesprávnosť, ktorá má vplyv na finančné výkazy za predchádzajúce obdobie, ku ktorým predchádzajúci audítor uviedol stanovisko bez modifikácie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informujte o nesprávnosti príslušnú úroveň manažmentu a osoby poverené spravovaním; a • požiadajte, aby bol predchádzajúci audítor informovaný. <p>Ak boli finančné výkazy za predchádzajúce obdobie upravené a predchádzajúci audítor súhlasí s vydaním novej správy audítora k upraveným finančným výkazom za predchádzajúce obdobie, mal by súčasný audítor podať správu len vo vzťahu k aktuálnemu obdobiu.</p>
Údaje za predchádzajúce obdobie neboli auditované	V Odseku o iných skutočnostiach v správe audítora uveďte, že zodpovedajúce údaje neboli auditované. <p>Tým sa však audítor nezbuvaje povinnosti získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o tom, že začiatočné stavy neobsahovali významné nesprávnosti, ktoré môžu ovplyvniť finančné výkazy za aktuálne obdobie. Ak sa významná nesprávnosť identifikuje, je potrebné zmeniť zodpovedajúce údaje a zverejniť príslušné informácie.</p> <p>Ak takáto zmena alebo zverejnenie nie sú možné, malo by sa modifikovať audítorské stanovisko vo vzťahu k obsahnutým zodpovedajúcim údajom.</p>



International
Federation
of Accountants