

Podporný materiál
vypracovaný pracovníkmi IAASB
Október 2019

Medzinárodný audítorský štandard 315
(revidované znenie 2019)

Identifikácia a posúdenie
významných nesprávností

vrátane harmonizačných
noviel k ďalším
medzinárodným štandardom

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

O IAASB

Tento dokument vypracovali pracovníci Medzinárodnej rady pre audítorské a uisťovacie štandardy (IAASB). Nepredstavuje smerodajné prehlásenie IAASB a nemení, nerozširuje ani neruší Medzinárodné audítorské štandardy ani iné medzinárodné štandardy IAASB.

Cieľom IAASB je slúžiť verejnému záujmu a prijímať vysoko kvalitné audítorské, uisťovacie a iné súvisiace štandardy, rovnako ako aj podporovať zblížovanie medzinárodných a národných audítorských a uisťovacích štandardov, čím sa zvyšuje kvalita a konzistentnosť postupov na celom svete a posilňuje dôvera verejnosti v globálnu audítorskú a uisťovaciu profesiu.

IAASB vypracováva audítorské a uisťovacie štandardy a usmernenia, ktoré používajú všetci audítori, v rámci spoločného štandardného procesu stanovovania štandardov. Tohto procesu sa zúčastňuje aj Rada pre dohľad nad verejným záujmom, ktorá dohliada na činnosť IAASB, a Poradná skupina IAASB, ktorá k vypracovaniu štandardov a usmernení prispieva vstupom týkajúcim sa verejného záujmu. Štruktúry a procesy podporujúce činnosti IAASB umožňuje Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC).

Informácie o autorských právach, ochranných známkach a povoleniach sú uvedené na strane 34.

PODPORNÝ MATERIÁL PRE ZÁVERY: ISA 315 (REVIDOVANÉ ZNENIE 2019), IDENTIFIKÁCIA A POSÚDENIE RIZÍK VÝZNAMNEJ NESPRÁVNOSTI, VRÁTANE HARMONIZAČNÝCH NOVIEL K ĎALŠÍM MEDZINÁRODNÝM ŠTANDARDOM¹

Tento podporný materiál pre závery vypracovali pracovníci Rady pre medzinárodné audítorské štandardy (IAASB). Týka sa ISA 315 (revidované znenie 2019), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti*, a harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, ale nie je súčasťou tohto štandardu ani harmonizačných noviel.

ISA 315 (revidované znenie 2019) bol schválený kladným hlasovaním 15 z 18 členov IAASB. Harmonizačné novely k ďalším medzinárodným štandardom boli schválené kladným hlasovaním 16 z 18 členov IAASB.²

Úvod

Základné informácie

1. Projekt revidovania štandardu ISA 315 (revidované znenie)³ začal začiatkom roku 2016 s cieľom reagovať na hlavné zistenia projektu IAASB monitorujúceho implementáciu ISA.⁴ Revidovanie nasledujúce po implementácii štandardu bolo dokončené v roku 2013. Podľa hlavných a najvýznamnejších zistení tohto projektu týkajúcich sa ISA 315 (revidované znenie):

- existovala nejednotnosť, pokiaľ išlo o charakter a počet rizík identifikovaných v praxi;
- oboznámenie sa s vnútorným kontrolným systémom bolo v praxi náročné;
- štandard nedostatočne riešil riziká súvisiace s informačnými technológiami (IT).

Revidovanie po implementácii štandardu tiež poukázalo na určité problémy pri aplikovaní ISA 315 (revidované znenie) v prípade auditu malých a stredných účtovných jednotiek (MSÚJ).

2. Konzultácie pri vypracovaní stratégie IAASB na obdobie rokov 2015–2019: *Naplnenie nášho mandátu chrániť verejný záujem v rozvíjajúcom sa svete*⁵ a súvisiaci pracovný plán na obdobie rokov 2015–2016: *Zvýšenie kvality auditov a príprava na budúcnosť*⁶ tiež podporili ďalšie zhromažďovanie informácií a prácu s cieľom riešiť problémy zdôraznené v súvislosti s ISA 315 (revidované znenie). Tieto vstupné informácie spolu so zisteniami uvedenými v inšpekčných správach regulačných orgánov pre audit zhodne zaznamenali zistenia týkajúce sa identifikovania a posúdenia rizík a označili ich ako dôležitú oblasť, v ktorej je potrebné ďalšie zlepšenie, aby bolo možné dosiahnuť lepšie vykonávanie auditov.

¹ Medzi Medzinárodné štandardy IAASB patria Medzinárodné audítorské štandardy (ISA), Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie (ISRE), Medzinárodné štandardy pre uistovacie služby (ISAE) a Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby (ISRS).
² Úplný záznam z hlasovania o ISA 315 (revidované znenie), vrátane odôvodnenia členov IAASB, ktorí hlasovali proti štandardu alebo sa zdržali hlasovania, je uvedený na <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-0>.
³ ISA 315 (revidované znenie), *Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia*
⁴ *Clarified International Standards on Auditing—Findings from the Post-Implementation Review*
⁵ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf
⁶ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

3. V prvom polroku 2016 usporiadala IAASB diskusie o rozsahu projektu revidovania ISA 315 (revidované znenie), ktoré zahrňovali zohľadnenie zistení regulačných orgánov pre audit, zistenia z preskúmania, ktoré IAASB vykonala po implementácii objasnených štandardov ISA, a tiež zmeny prostredia, ktoré vyvolali potrebu zmien v ISA 315 (revidované znenie). Počas tohto procesu prebehli rôzne podporné činnosti, najmä v spolupráci s regulačnými orgánmi, firmami a subjektmi zastupujúcimi prax malých a stredných účtovných jednotiek (MSÚJ). Cieľom týchto podporných činností bolo prispieť k identifikovaniu problémov týkajúcich sa ISA 315 (revidované znenie). Takáto forma aktívnej podpory pomohla pri získaní ďalších spätných väzieb ohľadom výziev a problematických záležitostí, ktoré v praxi vznikajú, vrátane pomoci, aby sa IAASB mohla lepšie oboznámiť s konkrétnymi výzvami pri aplikovaní ISA 315 (revidované znenie) pri audite malých a stredných účtovných jednotiek.
4. IAASB schválila návrh projektu⁷ na revidovanie ISA 315 (revidované znenie) v septembri 2016 s nasledujúcimi cieľmi:
 - navrhnuť revízie ISA 315 (revidované znenie), ktoré by stanovili dôraznejšie požiadavky a primerane podrobné usmernenia, ktoré by audítorov viedli k vykonávaniu vhodných postupov posúdenia rizík spôsobom, ktorý by zodpovedal veľkosti a charakteru účtovnej jednotky. Očakávalo sa, že takéto revízie by sa zamerali na zdokonalenie prístupu audítora k oboznámeniu sa s účtovnou jednotkou, jej prostredím (vrátane jej vnútornej kontroly) a činností posúdenia rizík vzhľadom na meniace sa prostredie;
 - určiť, či a ako by ISA 315 (revidované znenie) so jeho organizáciou a štruktúrou bolo možné modifikovať, a tak presadiť efektívnejšie posúdenie rizík;
 - navrhnuť následné novelizácie ďalších štandardov, ktoré by prípadne boli potrebné ako výsledok revízií ISA 315 (revidované znenie) (ako napríklad ISA 220⁸, ISA 240⁹, ISA 330¹⁰, ISA 540 (revidované znenie)¹¹ či ISA 600).¹²
 - určiť, aké usmernenia a doplnkové nástroje by IAASB a iné subjekty mali vypracovať na doplnenie revízií ISA 315 (revidované znenie), čím by podporili efektívnu implementáciu tohto štandardu. Doplnkové usmernenia a podporné nástroje môžu zahrňovať poznámky k medzinárodnej audítorskej praxi, publikácie zamestnancov, projektové aktualizácie a ilustrácie alebo príklady na podporu spôsobu, ako by ISA 315 (revidované znenie) mohol byť aplikovaný, najmä s cieľom vyriešiť problémy audítorov malých a stredných účtovných jednotiek.
5. IAASB na svojom zasadnutí v júni 2018 schválila navrhovaný ISA 315 (revidované znenie) (ED-315) na verejné pripomienkovanie, vrátane súvisiacich harmonizačných noviel k ďalším štandardom ISA. ED-315 bol zverejnený 16. júla 2018 na pripomienkovanie do 2. novembra 2018. Pripomienky doručilo 72 respondentov vrátane regulačných úradov a úradov pre dohľad nad auditom, národných úradov vydávajúcich audítorské štandardy, účtovných firiem, organizácií z verejného sektora, členov Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) a ďalších odborných organizácií, akademických pracovníkov a jednotlivcov. Odpovede zaslali aj štyria členovia monitorovacej skupiny.¹³

⁷ http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf

⁸ ISA 220, *Kontrola kvality auditu finančných výkazov*

⁹ ISA 240, *Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov*

¹⁰ ISA 330, *Reakcie audítora na posúdené riziká*

¹¹ ISA 540 (revidované znenie), *Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia*

¹² ISA 600, *Špeciálne úvahy — Audity finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítora komponentov)*

¹³ Monitorovaciu skupinu tvoria Bazilejský výbor pre bankový dohľad (BCBS), Európska komisia, Rada pre finančnú stabilitu, Medzinárodná asociácia

BASIS FOR CONCLUSIONS: ISA 315 (REVISED 2019), INCLUDING RELATED
CONFORMING AND CONSEQUENTIAL AMENDMENTS TO OTHER INTERNATIONAL STANDARDS

orgánov dohľadu nad poisťovníctvom (IAIS), Medzinárodné fórum nezávislých regulačných orgánov auditu (IFIAR), Medzinárodná organizácia komisii pre cenné papiere (IOSCO) a Svetová banka. Reakcie na ED- 315 zaslali BCBS, IAIS, IFIAR a IOSCO.

Záležitosti z oblasti verejného záujmu

6. Nasledujúca tabuľka uvádza výsledky týkajúce sa oblasti verejného záujmu, ako ich identifikovala IAASB v návrhu projektu a následné rozhodnutia prijaté s cieľom vylepšiť štandard z hľadiska verejného záujmu, pričom sa zohľadňujú pripomienky prijaté ako odpoveď na ED-315 (odseky, na ktoré sú uvedené odkazy v tejto tabuľke, sú odsekmi v ISA315 (revidované znenie 2019)).

Záležitosti z oblasti verejného záujmu	Rozhodnutia IAASB
<p>Zlepšenie prístupu audítora k posúdeniu rizík pri zohľadnení meniaceho sa prostredia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posúdenie rizík založené na dobrej informovanosti je pre kvalitu auditu rozhodujúce. Poznatkami podložené posúdenie rizík je zásadné pre proces auditu a je rozhodujúce pre audítora pri navrhovaní stratégie a prístupu auditu, ktorý bude reagovať na posúdené riziká významných nesprávností: <ul style="list-style-type: none"> ○ Vzhľadom na zmeny prostredia, vrátane toho, že rámce finančného vykazovania sú čoraz zložitejšie, technológia sa používa v čoraz väčšej miere a účtovné jednotky a štruktúry ich spravovania sú čoraz komplikovanejšie, je nutné, aby identifikovanie a posúdenie rizík bolo dôslednejšie a komplexnejšie. ○ Automatizované nástroje a techniky sa čoraz častejšie používajú na získanie informácií na účely auditorského posúdenia rizík, avšak súčasné štandardy ISA sa nezaoberajú špecificky potenciálnymi prínosmi a dopadmi používania takýchto nástrojov pri audite finančných výkazov, vrátane dopadov ich používania na účely vykonania postupov posúdenia rizík. 	<p>IAASB reagovala:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oddelením a zdokonalením požiadavky na oboznámenie sa s platným rámcom finančného vykazovania s cieľom podporiť zvýšené zameranie na požiadavky účtovnej jednotky týkajúce sa finančného vykazovania (pozri odsek 19(b)); • významným posilnením úvah audítora týkajúcich sa používania IT účtovnou jednotkou a jeho dopadu na audit (pozri odseky 19(a)(i)), 25(a)(iv), 26(b) a (c), A140–A143, A166–A174 a prílohy 5 a 6), vrátane nových¹⁴ a revidovaných definícií týkajúcich sa IT (pozri odseky 12(d), 12(e), 12(g) a 12(i)); • zlepšením a objasnením toho, ako sa audítora oboznamuje s organizačnou štruktúrou účtovnej jednotky, jej vlastníckou štruktúrou a štruktúrou spravovania, jej obchodným modelom a obchodnými rizikami (pozri odseky A56–A67); • zlepšením a objasnením toho, ako sa audítora oboznamuje s kontrolným prostredím účtovnej jednotky a s tým, ako toto prostredie tvorí základ pre zvyšok vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky (pozri odseky 21 a A99–A108); • prípadným zavedením špecifických aspektov týkajúcich sa používania automatizovaných nástrojov a techník audítorom (pozri

¹⁴ Na základe toho, čo je uvedené v ED-315, bola zavedená nová definícia „rizík vyplývajúcich z IT“ a na základe toho, čo zaviedol ED-315, boli revidované ďalšie definície súvisiace s IT.

<p>Od audítorov sa čoraz viac očakáva, že sa budú primerane zameriavať na oblasť úsudkov a na zložité oblasti vo finančných výkazoch.</p>	<p>odseky A21, A31, A35, A57, A137, A161, A203);¹⁵</p> <ul style="list-style-type: none"> • zavedením konceptu faktorov prirodzeného rizika, vrátane zložitosti, subjektivity, zmeny, neistoty alebo náchylnosti k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo iných rizikových faktorov podvodu, pokiaľ ovplyvňujú prirodzené riziko, s cieľom podporiť audítora pri identifikovaní rizík významnej nesprávnosti a pri posudzovaní týchto rizík (pozri odseky 12(f), 19(c), 31(a), A7–A8, A85–A89, A210 a príloha 2).
<p>Zlepšenie uplatňovania profesionálneho skepticizmu pri audite</p> <ul style="list-style-type: none"> • Profesionálny skepticizmus je základným konceptom a jadrom kvality auditu: <ul style="list-style-type: none"> ○ Regulačné orgány pre audit poukázali na významné obavy ohľadom toho, ako v niektorých prípadoch audítori vykonávajú postupy posúdenia rizík, pri ktorých sa zdá, že profesionálny skepticizmus nie je uplatňovaný vhodne. ○ Spätná väzba z konzultácií s IAASB zdôraznila, že pre audítora je náročnejšie uplatniť primeraný profesionálny skepticizmus, ak nie je dostatočne oboznámený s účtovnou jednotkou a jej prostredím. 	<p>IAASB reagovala:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zavedením požiadavky navrhnúť a vykonať postupy posúdenia rizík spôsobom, ktorý nie je zaujatý voči získaniu audítorských dôkazov, ktoré môžu tvrdenia manažmentu potvrdzovať, alebo voči vylúčeniu audítorských dôkazov, ktoré môžu tvrdenia manažmentu vyvracať (odsek 13); • zavedením požiadavky „mať odstup“ po vykonaní postupov posúdenia rizík a zohľadniť všetky audítorské dôkazy získané z postupov posúdenia rizík bez ohľadu na to, či podporujú alebo vyvracajú tvrdenia manažmentu, s cieľom vyhodnotiť, či audítorské dôkazy získané z postupov posúdenia rizík poskytujú dostatočný základ na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti (odsek 35); • použitím jasnejšieho jazyka a vylepšením aplikačného materiálu s cieľom posilniť dôležitosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu pri vykonávaní postupov posúdenia rizík (pozri napríklad odseky A12, A13, A14, A42, A43, A50, A88, A232 a A238).

¹⁵ Publikovanie konečného znenia ISA 315 (revidované znenie 2019) bude doplnené doplnkovým usmernením, ktoré vypracovala pracovná skupina IAASB pre technológie (vo forme otázok a odpovedí). Cieľom bude ešte viac podporiť používanie automatizovaných nástrojov a techník pri vykonávaní postupov posúdenia rizík pomocou existujúcich štandardov ISA.

<p>Reagovanie na ďalšie spätné väzby o oblastiach na zlepšenie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Boli identifikované určité problémy týkajúce sa zatriedenia požiadaviek pri vykonávaní postupov posúdenia rizík s cieľom identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti pri auditoch malých a stredných účtovných jednotiek, najmä v súvislosti s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. • Boli vyjadrené obavy z prílišnej subjektivity pri určovaní toho, čo je v praxi závažným rizikom, ktoré následne pri plánovaní a výkone auditu vedie k nevhodnému riešeniu takýchto rizík významnej nesprávnosti. To zase môže viesť k tomu, že audítor nezíska dostatočné a vhodné audítorské dôkazy, alebo že sa mu nepodarí identifikovať jednu alebo viac nesprávností, ktoré môžu byť významné jednotlivito alebo súhrnne. • Boli identifikované určité problémy súvisiace so získaním poznatkov o vnútornom kontrolnom systéme a o kontrolných činnostiach „relevantných pre audit,“ o ktorých sa zistilo, že podliehajú rôznym interpretáciám a nejednotnej praxi. Tieto problémy zahŕňujú charakter a rozsah práce, ktorú je nutné vykonať, aby bolo možné preukázať požadované „oboznámenie sa“. • Bola identifikovaná potreba, aby sa štandard zaoberal vyvíjajúcimi sa obchodnými a prevádzkovými modelmi a súvisiacimi štruktúrami účtovnej jednotky, ako napríklad centrá zdieľaných služieb a integrované IT systémy. 	<p>IAASB reagovala:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dôkladnejšími audítorskými úvahami súvisiacimi so zatriedením požiadaviek (pozri odseky 9, A16, A33, A44– A45, A52–A55, A78, A92, A99–A100, A113, A114–A115, A131, A144–A145, A156–A157, A170–A171, A239–A241); • objasnením charakteru a rozsahu práce, ktorú je nutné vykonať s cieľom získať poznatky o všetkých jednotlivých zložkách vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, najmä doplnením špecifikosti vzhľadom na kontroly, ktoré vyžadujú oboznámenie sa kontrolnými činnosťami v rámci zložky (pozri odseky 21–26 a A90– A183); • zavedením konceptu spektra prirodzeného rizika; • objasnením definície závažného rizika a vysvetlením, ako sa má uplatňovať v rámci konceptu prirodzeného rizika (pozri odseky 5, 12(l), A10, A125, A208–A214 a A218–A221); • objasnením prepojenia medzi identifikáciou a posudzovaním rizík významnej nesprávnosti a reagovaním na posúdené riziká (pozri odseky 7–8, A85–A86, A97–A98, A125, A131, A151, A185, A193 a A230); • posilnením a objasnením audítorského oboznámenia sa s organizačnou a vlastníckou štruktúrou účtovnej jednotky, štruktúrou jej spravovania, obchodným modelom a podnikateľskými rizikami (pozri odseky A56–A67); • dôkladnejšími audítorskými úvahami týkajúcimi sa používania IT účtovnou jednotkou a dopadu IT na audit, a to aj vo vzťahu k integrovaným IT systémom, ako aj menej zložitým IT systémom (pozri odseky 19(a)(i), 25(a)(iv), A140–A143, A166–A174 a prílohy 5 a 6), a doplnením nových a revidovaných definícií týkajúcich sa IT (pozri odseky 12(d), 12(e) 12(g) a 12(i));
---	--

<p>Podpora dôkladného štandardu založeného na zásadách, s dodatočným usmernením, ktoré má pomôcť pri účinnej implementácii takéhoto štandardu</p> <ul style="list-style-type: none">• Revízie ISA 315 (revidované znenie) sú nepochybne potrebné a získaná spätná väzba naznačila, že na dosiahnutie cieľov projektu je potrebná tiež väčšia podpora (ako napríklad vypracovanie doplnkového usmernenia IAASB).	<p>IAASB reagovala:</p> <ul style="list-style-type: none">• zlepšeniami aplikačného materiálu a aj príloh, doplnením vysvetlení, „prečo“ sú potrebné postupy s cieľom pomôcť audítorovi pri získavaní poznatkov, keď uplatňuje tieto požiadavky, a prehľadnejším usporiadaním aplikačného materiálu (napríklad pomocou jasných podtitulov a uvedením príkladov v rámkoch);• rozhodnutím zverejniť do septembra 2020 implementačné usmernenie a materiál s odpoveďami na často kladené otázky, rovnako ako aj vykonať ďalšie súvisiace činnosti na podporu implementácie.
--	---

7. Príloha k tomuto dokumentu je dôkazom toho, ako sa IAASB zaoberala zoznamom problémov súvisiacich s verejným záujmom, pokiaľ ide o projekt revidovania ISA 315 (revidované znenie), ktorý jej predložila Rada pre dohľad nad verejným záujmom (PIOB). Tieto problémové oblasti určili členovia PIOB prostredníctvom pozorovania a na základe analýz vypracovaných pracovníkmi PIOB. Väčšinu týchto problémov nastolili pozorovatelia PIOB počas stretnutí, na ktorých sa zúčastnili.

Zrozumiteľnosť, zložitosť a dĺžka štandardu

Základné fakty

8. Napriek tomu, že štandardy ISA sú zostavené lineárne, mnohé aspekty ISA 315 (revidované znenie) sú svojím charakterom prepojené a v praxi sa často vykonávajú opakovane. IAASB uznáva dôležitosť a aj komplexnosť postupu audítorského posúdenia rizík a v ED-315 navrhla zmeny s cieľom vysvetliť opakovania podľa tohto štandardu. Nové úvodné odseky poskytli celkový kontext pre štruktúru štandardu. Okrem toho, na podporu implementácie štandardu boli spolu s ED-315 publikované aj vývojové diagramy.

Zhrnutie pripomienok prijatých pred zverejnením

9. Bez ohľadu na podporu rôznych aspektov ISA 315 (revidované znenie), ktoré boli revidované, pripomienky respondentov k ED-315 zahŕňali nasledujúce všeobecné témy:
- navrhované zmeny zaviedli úroveň zložitosti, v dôsledku ktorej je náročné pochopiť logický tok štandardu, a preto je aj náročné štandard aplikovať, a to najmä vzhľadom na požiadavky, ktoré boli príliš normatívne;
 - rozsiahlejšia dĺžka, používaný jazyk a štruktúra štandardu sťažili jeho pochopenie;
 - používanie nových konceptov a definície, z ktorých niektoré nie sú dostatočne jasné, sťažilo uplatňovanie štandardu, pričom v niektorých prípadoch tieto koncepty a definície nie sú zmienené v ISA 330;¹⁶
 - opakujúci sa charakter štandardu nebol jasný.

Respondenti tiež vyzvali IAASB, aby zjednodušila identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Rozhodnutia IAASB

10. IAASB prijala prístup s cieľom jasne identifikovať kľúčové prvky toho, čo požiadavky od audítora vyžadujú, a súčasne podporiť a zachovať konzistentnosť pri uplatňovaní týchto požiadaviek. Vykonala širšie zmeny, ale zachovala koncepty, ktoré boli zverejnené v ED-315, a súčasne vykonala zmeny na posilnenie jasného a konzistentného aplikovania štandardu. Konkrétne, IAASB:

¹⁶ ISA 330, *Reakcie audítora na posúdené riziká*

- použila pre požiadavky jednoduchší a priamočiary jazyk;
- podľa vhodnosti požiadavky spojila alebo ich oddelila s cieľom zvýšiť ich zrozumiteľnosť;
- uviedla požiadavky na vyššej úrovni a zamerala ich na to, „čo“ je nutné vykonať a v aplikačnom materiáli doplnila ďalšie vysvetlenia, „prečo“ sú postupy potrebné (v niektorých prípadoch vrátane kritérií, ktoré sa predtým v rámci požiadavky nepovažovali za významné pre to, „čo [je nutné vykonať]“);
- zaoberala sa tým, „ako“ môže byť požiadavka vykonaná inde v štandarde (uvažovaním o tom, čo ešte môže byť zahrnuté v aplikačnom materiáli a prílohách);
- v prípade relevantnosti navrhla požiadavky používajúc jednotný slovník (napríklad pre všetky jednotlivé zložky vnútorného kontrolného systému), aby požiadavky obsahujúce konzistentné prístupy boli chápané tak, ako boli myslené;
- znížila mieru krížových odkazov v rámci požiadaviek, čím sa znížila úroveň zložitosti;
- zaoberala sa vnímanými nezrovnalosťami, aby sa predišlo nezrovnalostiam pri aplikovaní požiadaviek.

11. Pokiaľ ide o aplikačný materiál, IAASB okrem krokov opísaných vyššie tiež:

- podľa potreby vylepšila podporný aplikačný materiál s cieľom vysvetliť, „prečo“ určitá požiadavka existuje;
- príklady umiestnila do rámciekov, čo umožňuje ich identifikovať samostatne, a podľa potreby uvedené príklady zdokonalila;
- do príloh presunula usmernenia vysvetľujúce aspekty týkajúce sa podnikateľských činností účtovnej jednotky a zložiek vnútorného kontrolného systému (miesto úvah o tom, ako audítor uplatňuje získané poznatky o účtovnej jednotke a jej vnútornom kontrolnom systéme pri plnení požiadaviek);
- odstránila usmernenia, ktoré sa viac hodia do implementačných usmernení;
- vypustila časti, v ktorých sa opakuje určitá požiadavka;
- prehodnotila a prípadne prepracovala dlhé a komplikované vety a odseky;
- začlenila nadpisy jednotlivých častí aplikačného materiálu jednotným spôsobom, ktorý umožňuje, aby sa užívatelia mohli v štandarde jednoduchšie zorientovať.

Prílohy boli tiež príslušne zrevidované.

Opakujúci sa charakter štandardu

Základné fakty

12. Stále pretrvávajú obavy ohľadom poradia požiadaviek, pretože medzi určitými požiadavkami existuje vzájomná závislosť, takže plnenie určitých požiadaviek, ktoré sú v štandarde uvedené skôr, závisí od plnenia ďalších požiadaviek, ktoré sú uvedené až neskôr.

Rozhodnutia IAASB ¹⁷

13. IAASB uvažovala o tom, že zmení poradie požiadaviek v štandarde, aby poradie lepšie vystihovalo, ako sa niektoré koncepty v rámci štandardu navzájom ovplyvňujú. IAASB napokon však dospela k názoru, že by to viedlo k ďalším (nezamýšľaným) dôsledkom. Preto IAASB naďalej zastáva názor, že poradie, v ktorom sú požiadavky uvedené, i keď je lineárne, je stále najvhodnejším spôsobom ich uvedenia, vrátane toho, že požiadavky identifikácie a posúdenia rizík zostávajú v spoločnej časti.
14. Na podporu a vysvetlenie opakujúceho sa charakteru štandardu bol vypracovaný nový aplikačný materiál (odseky A126–A130) s cieľom poskytnúť kontext pre požadované opakovania. Vysvetlený je najmä opakujúci sa charakter:
 - určovania významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, a to aj na účely oboznámenia sa s informačným systémom účtovnej jednotky;
 - identifikovania a vyhodnocovania kontrol v rámci zložky kontrolných činností, pre ktoré ich identifikácia vychádza z identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti, ktorou sa štandard zaoberá neskôr.

Zatriedenie požiadaviek

Základné fakty

15. Pri vypracovaní revízií ISA 315 (revidované znenie) mala IAASB na zreteli, že schopnosť audítora slúžiť verejnému záujmu zahŕňa jeho schopnosť uplatňovať ISA 315 (revidované znenie) na audity finančných výkazov pre všetky účtovné jednotky, od malých cez jednoduché, menej zložité až po veľké a zložité nadnárodné účtovné jednotky.
16. IAASB sa domnieva, že aj keď je veľkosť účtovnej jednotky relevantná, úroveň zložitosti charakteru účtovnej jednotky a jej finančného vykazovania tiež vyvoláva potrebu zatriedenia požiadaviek pri aplikovaní štandardov (vrátane ED-315). Mnoho menších účtovných jednotiek sa vyznačuje zložitými obchodnými modelmi a procesmi finančného vykazovania. Môže byť preto potrebné, aby audítori v prípade takýchto účtovných jednotiek vykonali dôkladnejšie alebo podrobnejšie posúdenie rizík.
17. Navrhovaný aplikačný materiál v ED-315 zahrňoval aspekty pre audity účtovných jednotiek, ktoré sú *menšie a súčasne aj menej zložité*, čo sú audity, ktoré zvyčajne vyžadujú jednoduchšie postupy posúdenia rizík. V niektorých prípadoch však tieto aspekty boli dané do kontrastu s aspektmi auditov väčších, zložitejších účtovných jednotiek (napr. pokiaľ ide o oboznámenie sa s tým, ako účtovná jednotka používa IT) s cieľom napomôcť pri implementácii štandardu na účtovné jednotky rôznych veľkostí a rôznej miery zložitosti. Tento prístup mal demonštrovať zatriedenie požiadaviek pre viac aj menej zložité účtovné jednotky, pokiaľ ide o ich charakter, načasovanie a rozsah audítorských postupov posúdenia rizík. IAASB uvažovala aj o začlenení usmernenia týkajúceho sa zatriedenia požiadaviek. V mnohých prípadoch bolo takéto usmernenie týkajúce sa auditov menších a menej zložitých účtovných jednotiek umiestnené na začiatok príslušných častí aplikačného materiálu, čo umožňuje, aby audítor takýchto účtovných jednotiek vedel materiál, ktorý nasledoval, lepšie zohľadniť v kontexte.

¹⁷ Prípomienky k tejto časti prijaté z verejného pripomienkovania sú podrobne uvedené v časti "Zrozumiteľnosť, zložitost' a dĺžka štandardu" vyššie.

18. Pri vykonávaní revízií týkajúcich sa zatriedenia požiadaviek vypustila IAASB časti „aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky“ z celého ED-315. Väčšina záležitostí, ktoré boli predtým zahrnuté do týchto častí, bola však zachovaná a začlenená do textu ED-315 podľa primeranosti spolu s ďalšími navrhovanými revíziami s cieľom ilustrovať zatriedenie požiadaviek. V niektorých prípadoch bolo zistené, že obsah existujúcich častí „Aspekty špecifické pre menšie účtovné jednotky“ nie je špecifický výlučne pre audity menších a menej zložitých účtovných jednotiek, a toto usmernenie bolo začlenené do aplikačného materiálu všeobecnejšie.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

19. Aj keď respondenti podporili niektoré aspekty zatriedenia požiadaviek v ED-315, ako napríklad zohľadnenie menej formálnych pravidiel a postupov v menších a menej zložitých účtovných jednotkách, pretrvali obavy v súvislosti so zatriedením požiadaviek a celkovou proporčnosťou navrhovaných revidovaných požiadaviek.
20. IAASB bola vyzvaná k ďalšiemu zvažovaniu zatriedenia požiadaviek, aby zmeny neboli pre audit menej zložitej účtovnej jednotky napokon príliš obmedzujúce, a tak by bránili implementácii. To zahŕňalo aj úvahy o tom, ako je usmernenie o zatriedení požiadaviek prezentované a pre ktoré účtovné jednotky usmernenie platí, pričom boli požadované samostatné odseky s cieľom tieto aspekty zdôrazniť.

Rozhodnutia IAASB

21. Okrem úsilia o zlepšenie v oblasti zrozumiteľnosti a zložitosti, ako je uvedené v odseku 12 tohto dokumentu (s čiastočnou platnosťou aj pre zatriedenie požiadaviek), sa IAASB rozhodla, že:
- predloží samostatné odseky o zatriedení požiadaviek pod titulom „zatriedenie požiadaviek“, aby zdôraznila a ilustrovala proporčnosť a škálovateľnosť štandardu (napríklad odseky A16–A17, A33, A44–A45 atď.);
 - tam, kde je to vhodné, bude ilustrovať zatriedenie požiadaviek na základe príkladov, ktoré sú navzájom protikladné (napr. ilustrovaním oboch koncov spektra zložitosti) (napríklad pod odsekom A17);
 - bude používať výraz „menej zložitá účtovná jednotka“, a nie „menšie a menej zložitá účtovná jednotka“, aby tak dosiahla zhodu s ostatnými projektmi IAASB, ktoré dospeli k poznaniu, že problémy pri uplatňovaní štandardov ISA sa týkajú viac zložitosti než veľkosti účtovnej jednotky.

Modernizácia a aktualizovanie štandardov ISA vo vyvíjajúcom sa podnikateľskom prostredí, vrátane informačných technológií (IT)

Základné fakty

22. ED-315 navrhol zmeny, ktoré by riešili:
- významné zmeny a vývoj ekonomických, technologických a regulačných aspektov trhu a prostredia, v ktorom účtovné jednotky a audítorské firmy pôsobia, a stále zložitejší charakter týchto aspektov a prostredia;
 - nedávny a aj aktuálne prebiehajúci vývoj týkajúci sa vnútornej kontroly¹⁸ a ďalších relevantných rámcov.
 - pokračujúci vývoj v oblasti používania IT účtovnými jednotkami, najmä s cieľom posilniť požiadavku, aby sa audítor oboznámil, ako účtovná jednotka používa IT pri svojich obchodných činnostiach a v rámci vnútorného kontrolného systému.
23. IAASB navrhla významné objasnenia a vylepšenia, pokiaľ ide o požiadavky v ED-315, ako napríklad, že audítor je povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka používa IT, a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. Tieto poznatky tvoria základ pre audítorskú identifikáciu rizík významnej nesprávnosti v dôsledku používania IT účtovnou jednotkou a identifikáciu všetkých relevantných všeobecných IT kontrol, ktoré účtovná jednotka zaviedla na riešenie týchto rizík významnej nesprávnosti. Aplikačný materiál bol výrazne vylepšený tak, aby vhodne podporoval navrhované zdokonalené požiadavky. Pri týchto navrhovaných revíziách však IAASB dbala na to, aby bol zavedený dodatočný materiál, ktorý by sa venoval IT zásadným spôsobom, keďže si uvedomuje, že rýchle zmeny v oblasti IT a výrazov používaných na popis IT môžu viesť k ich zastaraniu v priebehu veľmi krátkeho času.
24. IAASB ďalej zvažovala, či ED-315 vyžaduje ďalšie zlepšenia v súvislosti s audítorským posúdením rizika podvodu. Celkovo je IAASB presvedčená, že v rámci ED-315 existuje dostatok odkazov na ISA 240, avšak v úvodných odsekoch zdôraznila potrebu aplikovať ISA 240 pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

¹⁸ IAASB sa napríklad zaoberala zmenami vnútornej kontroly Výboru sponzorujúcich organizácií (COSO) – Integrovaný rámec 2013 (Integrovaný rámec COSO – 2013)

25. IAASB navrhla významné objasnenia a vylepšenia, pokiaľ ide o požiadavky v ED-315, ako napríklad, že audítor je povinný oboznámiť sa s tým, ako účtovná jednotka používa IT, a s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. Tieto poznatky tvoria základ pre audítorskú identifikáciu rizík významnej nesprávnosti v dôsledku používania IT účtovnou jednotkou a identifikáciu všetkých relevantných všeobecných IT kontrol, ktoré účtovná jednotka zaviedla na riešenie týchto rizík významnej nesprávnosti. Aplikačný materiál bol výrazne vylepšený tak, aby vhodne podporoval navrhované zdokonalené požiadavky. Pri týchto navrhovaných revíziách však IAASB dbala na to, aby bol zavedený dodatočný materiál, ktorý by sa venoval IT zásadným spôsobom, keďže si uvedomuje, že rýchle zmeny v oblasti IT a výrazov používaných na popis IT môžu viesť k ich zastaraniu v priebehu veľmi krátkeho času.
26. IAASB ďalej zvažovala, či ED-315 vyžaduje ďalšie zlepšenia v súvislosti s audítorským posúdením rizika podvodu. Celkovo je IAASB presvedčená, že v rámci ED-315 existuje dostatok odkazov na ISA 240, avšak v úvodných odsekoch zdôraznila potrebu aplikovať ISA 240 pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

27. Respondenti, ktorí pripomienkovali ED-315, privítali zmeny týkajúce sa aktualizácie a vylepšenia aplikačného materiálu, pokiaľ ide o IT účtovnej jednotky, a vo všeobecnosti podporili mnohé zmeny navrhované v ED-315. Okrem konkrétnych záležitostí týkajúcich sa definícií a ďalších vylepšení, rôzni respondenti volali po ďalších usmerneniach, vrátane usmernenia týkajúceho sa outsourcingu, kybernetickej bezpečnosti, identifikácie rizík v dôsledku používania IT a všeobecných IT kontrol. Niektorí požadovali presnejšie definované pojmy súvisiace s IT a viac usmernení týkajúcich sa aplikovania požiadaviek v menej zložitých prostrediach. Tiež bolo zdôraznené, že niektoré z pridaných častí materiálu boli na účely štandardu zbytočne podrobné.

Rozhodnutia IAASB

28. S cieľom podporiť konzistentné chápanie konceptov, ktoré sú základom aplikačného materiálu týkajúceho sa IT, boli vykonané rozličné zmeny definícií súvisiacich s IT:
 - IAASB uznala obavy týkajúce sa rozsahu aplikačných kontrol a výraz zmenila na „kontroly spracovania informácií“ (s prípadnými zodpovedajúcimi zmenami) (pozri odsek 12(e)). Napriek tomu, že aspekty definície „aplikačných kontrol“ boli zachované, navrhovaná definícia vychádza z definície transakčných kontrol podľa COSO, a preto tiež konkrétne pripúšťa, že takéto kontroly môžu byť automatizované alebo manuálne. Výraz „kontroly spracovania informácií“ bol použitý miesto výrazu „transakčné kontroly“, aby zodpovedajúcim spôsobom boli zohľadnené kontrolné činnosti týkajúce sa informačného systému, ktoré nie sú obmedzené na kontrolné činnosti týkajúce sa tokov transakcií. Definícia bola tiež zjednodušená s cieľom zamerať sa na úlohu týchto kontrol pri riešení rizík pre neporušenosť informácií v informačnom systéme;
 - IAASB pridala definíciu pre *riziká vyplývajúce z používania IT*, aby posilnila konzistentnosť pri aplikovaní. Táto definícia vysvetľuje koncept v kontexte rizík pre účinné nastavenie a vykonávanie kontrol spracovania informácií (pozri odsek 12(i));

- IAASB objasnila definíciu všeobecných IT kontrol s cieľom vysvetliť, že tieto kontroly sú kontrolami IT procesov účtovnej jednotky.
29. V aplikačnom materiáli je jasnejšie vymedzenie medzi príslušným pracovným úsilím potrebným na oboznámenie sa s IT prostredím v rámci oboznámenia sa s informačným systémom (odseky A140 až A143) a požiadavkami identifikovať a riešiť riziká vyplývajúce z používania informačných technológií súvisiacich s IT aplikáciami a inými aspektmi IT prostredia. Prepracovaný bol tiež aplikačný materiál, aby kopíroval tok revidovaných požiadaviek (odseky A166–A172).
 30. V súlade s celkovým prístupom zefektívniť aplikačný materiál bol aplikačný materiál k požiadavkám týkajúcim sa IT zoštíhlený tak, aby sa zamerlal na požadované oboznámenie sa s IT prostredím a na rozhodnutia, ktoré audítor musí urobiť, pokiaľ ide o identifikovanie a riešenie rizík vyplývajúcich z používania IT. Usmernenie, ktoré obsahuje podrobnosti ohľadom IT prostredia účtovnej jednotky a jeho rôznych zložítostí, ako aj podrobné usmernenie o vplyvoch týchto špecifických charakteristík na audit, boli presunuté do novej prílohy venovanej IT. Zahnuté boli aj záležitosti, ktoré uviedli respondenti, ako napríklad kybernetická bezpečnosť (pozri príloha 5).
 31. Pridaná bola tiež nová príloha (príloha 6), ktorá uvádza aspekty dôležité pre audítora pri oboznamovaní sa so všeobecnými IT kontrolami.

Automatizované nástroje a techniky

Základné fakty

32. Rastúce používanie automatizovaných nástrojov a techník audítormi pri vykonávaní postupov posúdenia rizík vyvolalo potrebu zmien v rámci ED-315, aby sa výslovne uznalo využívanie takýchto nástrojov a techník. IAASB hľadala vyvážený pohľad, pretože automatizované nástroje a techniky nemusia byť v súčasnosti dostupné pre všetkých audítorov, alebo nemusia byť za daných okolností potrebné alebo vhodné.
33. IAASB, keď pracovala na návrhoch, dospela k záveru, že ED-315 by sa mal zamerať na získavanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov, a nemal by byť obmedzujúci ani normatívny, pokiaľ ide o *spôsob* získavania audítorských dôkazov. Pracovná skupina IAASB pre technológie (predtým Pracovná skupina pre dátové analýzy) pomáhala pri vypracovaní aplikačného materiálu, ktorý by poskytoval príklady spôsobov, ako sa automatizované nástroje a techniky používajú v procese posúdenia rizík.
34. Pri vypracovaní tohto aplikačného materiálu mala IAASB na zreteli spôsob, ako sú tieto nástroje a techniky popísané. Aj keď sa niekedy výraz „dátové analýzy“ používa na označenie takýchto nástrojov a techník, nemá jednotnú definíciu ani popis. IAASB zastáva názor, že výraz „dátové analýzy“ môže byť príliš úzky, pretože nemusí vždy zahrňovať všetky nové technológie, ktoré sa dnes používajú pri posudzovaní rizík alebo pri iných audítorských postupoch, a technológie a súvisiace audítorské aplikácie, ktoré sa v budúcnosti budú ďalej rozvíjať, ako napríklad aplikácie umelej inteligencie, procesy robotickej automatizácie a využívanie dronov. IAASB sa preto rozhodla, že v ED-315 bude používať širší pojem *automatizované nástroje a techniky*.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

35. Respondenti vo všeobecnosti podporili vylepšenú a cielenejšiu verziu aplikačného materiálu v súvislosti s automatizovanými nástrojmi a technikami používanými audítorom. Niektorí respondenti však požadovali:
- aby štandard pripisoval automatizovaným nástrojom a technikám väčšiu dôležitosť;
 - novú požiadavku týkajúcu sa automatizovaných nástrojov a techník;
 - viac usmernenia ohľadom používania automatizovaných nástrojov a techník počas procesu posúdenia rizík, najmä v súvislosti s dokumentáciou;
 - viac usmernenia ohľadom toho, kedy sa používajú automatizované nástroje a techniky na vykonanie postupu posúdenia rizík a ďalších audítorských postupov;
 - definíciu automatizovaných nástrojov a techník.
36. Tiež bolo zdôraznené, že používanie automatizovaných nástrojov a techník závisí od úsudku audítora, a požiadavky, ktoré stanovuje IAASB, by mali byť neutrálne, pokiaľ ide o typy používaných nástrojov (t. j. nástroj nie je výslovne menovaný, aby sa nebudil dojem, že ide o najvhodnejší nástroj pre daný typ postupu), pretože mnohé menšie firmy nemusia mať prístup k týmto nástrojom.

Rozhodnutia IAASB

37. IAASB naďalej zastáva názor, že používanie automatizovaných nástrojov a techník predstavuje spôsob vykonávania postupu a IAASB nemôže nariadiť ich používanie (aj vzhľadom na to, že nie všetci aktéri majú prístup k takýmto nástrojom a technikám). Neboli vykonané žiadne významné zmeny obsahu príslušných odsekov, ktoré sa zaoberajú „automatizovanými nástrojmi a technikami“, okrem toho, že boli zaradené časti so samostatnou hlavičkou.
38. V rámci balíka „implementácie“ vydá IAASB aj príručku s otázkami a odpoveďami ohľadom používania automatizovaných nástrojov a techník v procese posúdenia rizík, ktoré sa však netýkajú iba procesu posúdenia rizík. Pracovná skupina pre technológie bude ďalej pracovať na doplnkovom usmernení týkajúcom sa používania automatizovaných nástrojov a techník pre existujúce štandardy ISA, z ktorých niektoré prípadne zahrňujú záležitosti, ktoré sú relevantné pre identifikáciu a posúdenie rizík.

Profesionálny skepticizmus

Základné fakty

39. IAASB uznáva, že profesionálny skepticizmus zohráva centrálnu úlohu pri všetkých auditoch. ED-315 obsahoval niekoľko kľúčových ustanovení, ktoré boli navrhnuté tak, aby podporili audítora pri uplatňovaní profesionálneho skepticizmu v celom procese posúdenia rizík, a preto:
- úvodné odseky zdôrazňujú dôležitosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu;
 - ED-315 objasňuje, že dôkladné a úplné poznanie účtovnej jednotky, jej prostredia a platného rámca finančného vykazovania poskytuje audítorovi základ, aby profesionálny skepticizmus mohol uplatňovať v priebehu celého auditu;
 - sú zdôraznené prínosy uplatňovania profesionálneho skepticizmu počas požadovanej diskusie audítorského tímu;

- je zdôraznená skutočnosť, že v rámci audítorských postupov posúdenia rizík je možné získať odporujúce si audítorské dôkazy.
40. IAASB tiež použila priamejší jazyk a zdokonalila aplikačný materiál s cieľom posilniť dôležitosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

41. Respondenti vo všeobecnosti podporili návrhy, ktoré súvisia s posilnením uplatňovania profesionálneho skepticizmu v celom procese identifikovania rizík. Niektorí však požadovali aj ďalšie zmeny na vylepšenie aplikačného materiálu a jasnejšie požiadavky týkajúce sa profesionálneho skepticizmu v procese posúdenia rizík.

Rozhodnutia IAASB

42. IAASB súhlasila s dvomi novými požiadavkami viac zdôrazňovať dôležitosť profesionálneho skepticizmu v procese posúdenia rizík:
- K celkovej požiadavke, aby audítor vykonal postupy posúdenia rizík s cieľom získať audítorské dôkazy, ktoré poskytnú vhodný základ na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti a na nastavenie ďalších audítorských postupov, bol pridaný odsek, ktorý zdôrazňuje potrebu nezaujatosti audítorskej práce pri získavaní audítorských dôkazov, ktoré potvrdzujú tvrdenia, alebo pri vylúčení audítorských dôkazov, ktoré vyvracajú tvrdenia (odsek 13).
 - Doplnená bola nová požiadavka, aby audítor ku koncu procesu posudzovania rizík zvažil všetky audítorské dôkazy získané pri vykonávaní postupov posúdenia rizík, t. j. ktoré potvrdzujú a aj ktoré vyvracajú tvrdenia (odsek 35), s cieľom vyhodnotiť, či audítorské dôkazy získané z postupov posúdenia rizík poskytujú dostatočný základ na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.
 - Bol pridaný aplikačný materiál na podporu nových požiadaviek, najmä s cieľom prispieť k tomu, aby audítor naďalej venoval pozornosť novej existencii rizík pri vykonávaní postupov posúdenia rizík (odseky A14 a AA230–A232).

Postupy posúdenia rizík a súvisiace činnosti

Základné fakty

43. ED-315 vysvetľuje, že účelom postupov posúdenia rizík je získať *dostatočné a vhodné audítorské dôkazy* ako základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti. Tým je zrejmé, že vykonanie postupov posúdenia rizík poskytuje audítorské dôkazy. Pri vypracovávaní ED-315 bolo konštatované, že prepojenie vykonaných postupov posúdenia rizík s dostatočnými a vhodnými audítorskými dôkazmi zdôrazňuje potrebu profesionálneho skepticizmu pri získavaní a hodnotení týchto audítorských dôkazov ako základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

44. Respondenti vyjadrili obavy ohľadom používania výrazu „dostatočné a vhodné audítorské dôkazy“ ako účelu alebo cieľa postupov posúdenia rizík, pretože by to mohlo spôsobiť zámenu s tým, ako sa tento výraz používa v súvislosti s relevantnosťou a spoľahlivosťou audítorských dôkazov potrebných na podporu audítorského názoru. Tiež bolo konštatované, že to môže spôsobiť zbytočnú prácu, keď by dané úsilie bolo možné zamerať niekam inde.

Rozhodnutia IAASB

45. Revidovaná požiadavka mala požadovať pracovné úsilie, ktoré je primerané účelu vykonávania postupov posúdenia rizík. IAASB preto objasnila, že účelom vykonávania postupov posúdenia rizík je získať audítorské dôkazy, ktoré poskytujú vhodný základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, ale tiež pre návrh ďalších audítorských postupov v súlade s ISA 330 (odsek 13).

Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania

Základné fakty

46. IAASB reštrukturalizovala v ED-315 požiadavku, ktoré sa zameriava na oboznámenie sa audítora s účtovnou jednotkou a jej prostredím. IAASB vyzdvihla dôležitosť požadovaného oboznámenia sa s platným rámcom finančného vykazovania, pretože práve aplikovanie platného rámca finančného vykazovania v kontexte charakteru a okolností účtovnej jednotky vedie k potenciálnym rizikám nesprávnosti. Cieľom tohto revidovania bolo objasniť kontext oboznámenia sa s rámcom a zahrnúť zdokonalenie požadujúce, aby sa audítor zameril na dôvody zmien účtovných zásad účtovnej jednotky.
47. ED-315 zaviedol nový koncept „faktorov prirodzeného rizika“, ktorý sa zaoberá úvahami audítora ohľadom faktorov, ktoré by mohli viesť k potenciálnym rizikám v dôsledku oboznámenia sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania. Faktory prirodzeného rizika majú byť podporou pre audítora pri identifikovaní udalostí a podmienok, ktorých charakteristické znaky môžu ovplyvniť náchylnosť tvrdení o skupinách transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení k nesprávnosti.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

48. Respondenti pripomienkujúci ED-315 v zásade podporili navrhované zmeny.

Rozhodnutia IAASB

49. Vykonané zmeny súvisiace s oboznámením sa audítora s účtovnou jednotkou a jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania vyplynuli hlavne zo všeobecných celkových zmien ED-315 a zahŕňali:
- zachovanie samostatnej požiadavky vyhodnotiť, či účtovné zásady účtovnej jednotky sú primerané a v zhode s platným rámcom finančného vykazovania, a samostatnej požiadavky oboznámiť sa s platným rámcom finančného vykazovania (odsek 20), čo je teraz v súlade s požiadavkami oboznámiť sa so zložkami vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky a vyhodnotiť ich (pozri nižšie uvedenú časť);
 - preformulovanie spôsobu, ako sa používajú faktory prirodzeného rizika, keď audítor zvažuje možné oblasti nesprávnosti pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím a platným rámcom finančného vykazovania. Príslušný aplikačný materiál bol vylepšený tak, aby toto podrobnejšie vysvetlil (odsek 19(c)).

Oboznámenie sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky

Základné fakty

50. Oboznámenie sa audítora s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky je trvale v rámci ISA 315 (revidované znenie) oblasťou, v ktorej sa identifikujú výzvy a problémy. V ED-315 boli prijaté mnohé zmeny požiadaviek a aplikačného materiálu týkajúce sa oboznámenia audítora s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky:
- výrazy používané na popis rôznych aspektov vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky boli revidované z hľadiska zrozumiteľnosti a konzistentnosti;
 - „kontroly“ boli definované ako zásady a postupy začlenené do zložiek vnútorného kontrolného systému, pričom prípustné sú aj kontroly, ktoré môžu byť menej formálne (t. j. zásady alebo postupy nie formálne zdokumentované) s cieľom uznať aj kontroly, ktoré môžu fungovať v menej zložitých prostrediach;
 - výraz „kontrolné činnosti“ bol použitý na popis jednej zo zložiek vnútorného kontrolného systému;
 - jednotlivé zložky vnútorného kontrolného systému boli zmenené, aby sa objasnilo pracovné úsilie potrebné na získanie požadovaných poznatkov o danej zložke. Poskytnuté boli tiež podrobnejšie informácie o záležitostiach, ktorým by audítor mal porozumieť v prípade všetkých zložiek. Viac objasnenia bolo poskytnutého ohľadom oboznámenia sa audítora s informačným systémom a ako sa toto oboznámenie líši od oboznámenia sa s kontrolami v rámci zložky kontrolných činností. Konkrétne boli špecifikované tiež kontroly, ktoré by sa mali identifikovať v rámci zložky kontrolných činností. ED-315 ďalej objasnil vyhodnotenie nastavenia kontroly a určenia, či kontrola bola implementovaná (D&I) v súvislosti s týmito identifikovanými kontrolami;
 - poradie zložiek vnútorného kontrolného systému bolo zmenené a boli vytvorené „skupiny“ zložiek, ktoré majú podobný charakter (t. j. zložky, ktoré pozostávajú predovšetkým z „nepriamych kontrol“, boli uvedené ako prvé pred ďalšími dvomi zložkami, ktoré pozostávajú primárne z „priamych kontrol“).
 - bolo doplnené vysvetlenie, že audítor na základe svojho oboznámenia sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky si môže vytvoriť očakávania ohľadom účinného fungovania kontrol, podľa ktorých potom plánuje testovanie kontrol v rámci navrhovania a vykonávania ďalších audítorských postupov. Takéto oboznámenie sa je preto základom pre audítorské posúdenie kontrolného rizika;
 - ED-315 rozšíril požiadavku identifikovať nedostatky kontrol na základe audítorského vyhodnotenia všetkých zložiek vnútorného kontrolného systému.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

51. Respondenti pripomienkujúci ED-315 podporili:
- rozlíšenie medzi „priamymi“ a „nepriamymi“ zložkami vnútornej kontroly;
 - vymedzenie „oboznámia sa so zložkami vnútornej kontroly“ a „identifikovania kontrol relevantných pre audit a vyhodnotenia nastavenia takýchto kontrol“. Podľa respondentov však vyhodnotenie nastavenia takýchto kontrol vyžaduje posúdenie nastavenia a implementácie (D&I) pre všetky zložky vnútornej kontroly.
52. Respondenti na jednej strane privítali väčšiu mieru jasnosti ohľadom toho, s čím sa audítor musí oboznámiť, no na druhej strane vyjadrili určité obavy ohľadom zmien súvisiacich so špecifickosťou v rámci požiadaviek, ktoré audítorovi majú pomôcť pri správnom porozumení, s „čím“ sa musí oboznámiť pre všetky jednotlivé zložky vnútornej kontroly. Niektorí respondenti vítajú tieto zmeny, zatiaľ čo iní (najmä zastupujúci malé a stredné účtovné jednotky) považovali tieto zmeny za ďalšie normatívne požiadavky zvyšujúce zložitosť, a preto vyzvali IAASB, aby sa vrátila k štandardom, ktoré sú viac založené na zásadách. Niektoré respondenti tiež uviedli, že účel požadovaného oboznámia sa so zložkami vnútorného kontrolného systému zostáva nejasný, najmä ak audítor nehodlá testovať účinné fungovanie kontrol.
53. Respondenti zdôraznili, že:
- je potrebné ďalšie objasnenie toho, čo je potrebné vykonať v súvislosti s „hodnoteniami“ pre všetky jednotlivé zložky (tiež konštatovali, že požadovanie týchto hodnotení nie je konzistentné);
 - stále nie je jasný rozsah práce audítora, najmä v súvislosti so zložkou týkajúcou sa informačného systému (napr. rozsah práce týkajúcej sa výrazu „relevantný pre finančné vykazovanie“);
 - stále existujú rôzne nezrovnalosti v používaní výrazov týkajúcich sa vnútornej kontroly a kontrol;
 - nová požiadavka identifikovať na základe úsudku ďalšie kontroly v rámci zložky kontrolných činností, pre ktoré by audítor vyhodnotil ich nastavenie a implementáciu, je príliš všeobecná, pretože nie je jasné, čo bolo cieľom požiadavky.

Rozhodnutia IAASB

54. Okrem zmien a vylepšení zameraných na riešenie zrozumiteľnosti, dĺžky a zložitosti požiadaviek a súvisiaceho aplikačného materiálu týkajúceho sa oboznámia sa audítora s vnútorným kontrolným systémom (ako je vysvetlené vyššie) prezentovala IAASB aj požadované oboznámenie sa v súvislosti so všetkými jednotlivými zložkami vnútorného kontrolného systému v tabuľkovej forme (odseky 21, 22, 24, 25 a 26). Cieľom tabuľky je prispieť k zrozumiteľnosti požiadaviek týkajúcich sa všetkých jednotlivých zložiek vnútorného kontrolného systému (t. j. viac objasniť, že požadované oboznámenie sa pozostáva z oboznámia sa so záležitosťami uvedenými v danej požiadavke a z vyhodnotenia týchto záležitostí v kontexte charakteru a okolností účtovnej jednotky). Tabuľku je však možné čítať aj postupne, čo by nezmenilo podstatu požiadavky.
55. Vykonané boli aj zmeny s cieľom:
- riešiť prípadnú vnímanú normatívnosť požiadaviek;
 - zabezpečiť, aby prezentácia jednotlivých zložiek bola konzistentná, a preto kde predtým nebolo žiadne hodnotenie, bolo doplnené „hodnotenie“, (napr. v prípade procesu účtovnej jednotky na monitorovanie vnútorného kontrolného systému (odsek 24(c)));

- ďalej objasniť, pre ktoré kontroly je potrebné D&I (t. j. iba kontroly identifikované v rámci zložky kontrolných činností) (odsek 26(d));
 - kombinovať rôzne požiadavky, a tak určiť, aké kontrolné nedostatky existujú v rámci zložiek vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky (odsek 27), aby sa zabránilo opakovaniu tej istej požiadavky pre všetky jednotlivé zložky. IAASB navyše zastáva názor, že ISA 315 (revidované znenie 2019) nemusí opakovať požiadavku určenia, či sú nedostatky významnými nedostatkami, pretože táto požiadavka už existuje v ISA 265¹⁹ (a na túto požiadavku už existuje odkaz v aplikačnom materiáli);
 - lepšie odraziť vzťah konceptov IT prostredia, rizík vyplývajúcich z používania IT a všeobecných IT kontrol zlúčením a zefektívnením súvisiacich požiadaviek (odseky 26(b) a (c)).
56. Kontroly, ktoré sú nutné na oboznámenie sa so zložkou kontrolných činností, boli zoradené v inom poradí, od menej subjektívnych až po viac subjektívne (odsek 26). Požiadavka identifikovať „kontroly v audítorskom úsudku“ bola tiež revidovaná s cieľom objasniť, že sa to týka ďalších kontrol, o ktorých sa audítora nazdáva, že by bolo vhodné sa s nimi oboznámiť, čím by splnili ciele odseku 13 štandardu, pokiaľ ide o riziká na úrovni tvrdení, a ktoré sú založené na odbornom úsudku audítora (odsek 26(a)(iv)). Aplikačný materiál bol doplnený o ďalšie objasnenie zámeru požiadavky prostredníctvom príkladov, o aké kontroly by mohlo ísť (odsek A165).
57. IAASB lepšie vysvetlila alebo doplnila časť „prečo“ s cieľom objasniť zdôvodnenie oboznámenia sa so zložkami vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky. V zásade to IAASB dosiahla tým, že vysvetlila „prečo“ vo vzťahu k oboznámeniu sa s nepriamymi a priamymi zložkami osobitne a prípadne aj pre individuálne aspekty v rámci tejto časti. Lepšie vysvetlené „prečo“ pomôže audítora pochopiť, prečo je požadované oboznámenie sa so všetkými jednotlivými zložkami vnútorného kontrolného systému (najmä v prípade okolností, ak sa uvažuje, že audit bude uplatňovať hlavne substantívny prístup).
58. V aplikačnom materiáli je vysvetlené, že charakter a rozsah požadovaných prác určuje audítora s prihliadnutím na charakter zložky a tiež na charakter a okolnosti účtovnej jednotky (pozri odsek A16).

Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti

Základné fakty

59. Model audítorského rizika nebol určený na revidovanie. Zmeny vykonané v ED-315 s cieľom riešiť záležitosti, ktoré boli identifikované, mali skôr priniesť objasnenie a pomôcť audítora pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti konzistentnejšie a dôkladnejšie.
60. Pokiaľ ide o zabezpečenie dôkladnosti a konzistentnosti identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti, IAASB zastávala názor, že proces explicitnejšieho a systematickejšieho identifikovania a posudzovania rizík by pomohol dosiahnuť konzistentnejší a cielenejší prístup. IAASB preto zaviedla nové koncepty a definície a významne zlepšila súvisiace požiadavky a aplikačný materiál:
- *Faktory prirodzeného rizika*²⁰ — nová definícia, ktorá vysvetľuje, že ide o charakteristické znaky, ktoré ovplyvňujú náchylnosť k nesprávnosti tvrdenia o skupine transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, pričom môžu byť kvantitatívnej aj kvalitatívnej povahy, vrátane *zložitosti, subjektivity, zmeny, neistoty a náchylnosti k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo podvodu*.

¹⁹ ISA 265, *Informovanie osôb poverených spravovaním a manažmentu o nedostatkoch v internej kontrole*, odsek 8

Zámerom zavedenia faktorov prirodzeného rizika bolo napomôcť audítorovi pri zameraní sa na tieto aspekty udalostí alebo podmienok, ktoré ovplyvňujú náchylnosť tvrdenia k nesprávosti, čo na druhej strane umožňuje cielenejšiu identifikáciu rizík významnej nesprávosti. Zohľadnenie miery, do ktorej faktory prirodzeného rizika ovplyvňujú náchylnosť k nesprávosti, má tiež pomôcť pri posudzovaní prirodzeného rizika.

- *Relevantné tvrdenie* — bola zavedená nová definícia, podľa ktorej sa audítori mali zamerať na tie tvrdenia, ktoré sú relevantné pre skupiny transakcií, zostatky na účtoch alebo zverejnenia v prípade, že charakter alebo okolnosti sú také, že existuje primeraná možnosť výskytu nesprávosti²¹ tvrdenia, ktorá je významná jednotlivo alebo v kombinácii s inými nesprávosťami. Aplikačný materiál k definícii vysvetlil, že bude existovať jedno alebo viacero rizík významnej nesprávosti, ktoré sa týkajú relevantného tvrdenia. IAASB preskúmala zavedenie konceptu „relevantného tvrdenia“ s cieľom využiť posilnenie úplnosti identifikácie rizík významnej nesprávosti požadovaním, aby audítor identifikoval tie tvrdenia, kde existujú riziká významnej nesprávosti (t. j. sú primerane možné), a preto musia byť identifikované.
- *Významná skupina transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení* — bola zavedená nová definícia s cieľom riešiť skupinu transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, pre ktoré existuje jedno alebo viacero relevantných tvrdení. IAASB preskúmala zavedenie konceptu významnej skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení s cieľom využiť objasnenie rozsahu oboznámenia sa audítora s informačným systémom²² a tiež s rozsahom audítorských reakcií na posúdené riziká významnej nesprávosti²³ a súvisiacich požiadaviek v ISA 540 (revidované znenie), ktoré sa zaoberajú týmito témami.²⁴
- *Spektrum prirodzeného rizika*²⁵ — koncept výslovne zahrnutý v úvodných odsekoch a aplikačnom materiáli, podľa ktorého faktory prirodzeného rizika individuálne alebo v kombinácii zvyšujú prirodzené riziko v rôznej miere, a podľa ktorého bude prirodzené riziko vyššie v súvislosti s určitými tvrdeniami ako s inými. Aj keď to nie je výslovne definované, bolo vysvetlené, že miera, do ktorej sa prirodzené riziko mení, je označovaná ako spektrum prirodzeného rizika a relatívne stupne pravdepodobnosti a veľkosť možnej nesprávosti určujú, kde sa na spektre prirodzeného rizika posúdené riziko nesprávosti nachádza. IAASB zastáva názor, že zavedenie spektra prirodzeného rizika by umožnilo väčšiu konzistentnosť identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávosti tým, že by poskytlo rámec pre audítorské úvahy o pravdepodobnosti a veľkosti možných nesprávostí a pre vplyv faktorov prirodzeného rizika.

²⁰ Koncept faktorov prirodzeného rizika bol zahrnutý aj v ISA 540 (revidované znenie), ktorý bol sfinalizovaný súčasne s ED-315. K ED-315 bol vydaný dodatok na vysvetlenie spolupôsobenia ED-315 a ISA 540 (revidované znenie), spolu s harmonizačnými novelami k ISA 540 (revidované znenie) vyplývajúcim z ED-315. Pretože zmeny ED-315 sa postupne rozvíjali, boli podľa potreby prijaté ďalšie harmonizačné zmeny ISA 540 (revidované znenie) s cieľom zohľadniť vývoj zmien.

²¹ IAASB vo svojich úvahách zastávala názor, že je dôležité vysvetliť úroveň pravdepodobnosti, ktorú je potrebné vziať do úvahy pri identifikácii relevantných tvrdení a rizík významnej nesprávosti. Pokiaľ ide o ED-315, IAASB vybrala „primerane možné“ (tiež s vedomím, že tento výraz sa používa v štandardoch Amerického rady pre dohľad nad účtovníctvom (PCAOB) v podobnom kontexte). Definícia vysvetľuje, že „primerane možné“ sa rovná výrazu „viac ako vzdialené“.

²² ED-315, odsek 35(a)

²³ ISA 330, odsek 7 (pozri harmonizačné novely)

²⁴ Prijaté boli harmonizačné novely k ISA 540 (revidované znenie).

²⁵ Koncept faktorov prirodzeného rizika bola zahrnutý v ISA 540 (revidované znenie) harmonizačnými novelami vykonanými podľa potreby.

61. IAASB vo svojich úvahách o koncepte závažného rizika a prihliadajúc na záležitosti a problémy týkajúce sa identifikácie závažných rizík zastávala názor, že je dôležité tento koncept zachovať, najmä vzhľadom na ciele pracovné úsilie v prípade ďalších štandardov ISA, kde sa tieto typy rizík vyskytujú. Aby však bolo možné riešiť záležitosti a problémy, ktoré boli identifikované, prepracovala IAASB definíciu závažného rizika:
- S cieľom podporiť konzistentnejší prístup k určovaniu závažného rizika sa navrhovaná revízia nezameriavala na reagovanie na takéto riziko, ale na tie riziká, pri ktorých sa posúdenie prirodzeného rizika blíži k hornej hranici spektra prirodzeného rizika. Táto aktualizácia definície začlenila existujúcu požiadavku na stanovenie závažných rizík s výnimkou účinkov identifikovaných kontrol týkajúcich sa týchto rizík (t. j. na základe samotného prirodzeného rizika). Navyše, IAASB definovaním závažných rizík ako rizík, ktoré sú „blízko hornej hranice“ spektra prirodzeného rizika, naznačila, že môže existovať jedno alebo viacero rizík, ktoré by bolo možné určiť ako „závažné riziká“.
 - IAASB sa pri revidovaní definície závažného rizika zaoberala tiež tým, či sú tieto riziká na spektre prirodzeného rizika zastúpené vysokou pravdepodobnosťou výskytu „a aj“ vysokou mierou potenciálnej nesprávosti, ak by k riziku došlo, alebo či by závažné riziko mohlo byť prítomné aj vtedy, ak by existovala vysoká miera potenciálnej nesprávosti, ale nízka pravdepodobnosť výskytu daného rizika. Celkovo IAASB súhlasila, že môžu existovať riziká s potenciálne nízkou pravdepodobnosťou výskytu, ale s vysokou mierou potenciálnej závažnosti v prípade ich výskytu, a že zrejme by nebolo vhodné tieto riziká výslovne vylúčiť z audítorského určovania závažných rizík. Preto definícia uznáva, že závažné riziko môže vyplývať z miery pravdepodobnosti nesprávosti, „alebo“ miery potenciálnej nesprávosti.
62. ED-315 navrhol požiadavky na oddelené posúdenie prirodzeného rizika a kontrolného rizika,²⁶ pričom zohľadňuje požiadavky ISA 330, odsek 7, podľa ktorých audítor posudzuje prirodzené riziko a kontrolné riziko osobitne, aby primerane reagoval na posúdené riziká významnej nesprávosti. IAASB súhlasila so zachovaním takéhoto osobitného posúdenia prirodzeného rizika kontrolného rizika, keďže respondenti pripomienkujúci ED-315²⁷ toto dôrazne podporovali.
63. IAASB vytvorila tiež silnejšie prepojenie s prácou, ktorú vyžadujú kontroly D&I relevantné pre audit, a doplnila aplikačný materiál s cieľom podrobnejšie vysvetliť, ako práca požadovaná kontrolami D&I spolupôsobí s audítorským posúdením kontrolného rizika. IAASB objasnila, že ak audítor neuvažuje o testovaní účinnosti fungovania kontrol, alebo nie je povinný kontroly testovať, kontrolné riziko je posúdené na maximálnej úrovni (t. j. kontrolné riziko nie je možné znížiť s cieľom dosiahnuť účinné fungovanie kontrol, ak ich audítor nehodlá testovať). Podľa názoru IAASB by toto audítorm, ktorí hodlajú vykonať predovšetkým substantívny audit, umožnilo, aby v súvislosti s kontrolami už nemuseli nič ďalej vykonávať (t. j. okrem požadovaného oboznámenia sa so všetkými zložkami vnútornej kontroly).

²⁶ Pozri odsek 53 Dôvodovej správy k ED-315.

²⁷ Táto zmena bola pôvodne prijatá v rámci projektu revidovania ISA 540 spolu s harmonizačnými novelami potrebnými na dosiahnutie zhody s revidovaným štandardom ISA 315 (revidované znenie 2019).

64. IAASB zaviedla v ED-315 požiadavku odstupe:

- s cieľom podporiť úplnosť identifikácie rizík významnej nesprávnosti vyhodnotením úplnosti významných tried transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, ktoré identifikoval audítor;
- so zameraním na významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, ktoré neboli stanovené ako závažné (t. j. audítor neidentifikoval žiadne riziká významnej nesprávnosti, ktoré by boli primerane možné, a preto neexistujú žiadne relevantné tvrdenia).
- popis výrazu „závažný“ bol rozšírený tak, aby predstavoval „kvantitatívne alebo kvalitatívne závažný“, pričom podporný aplikačný materiál popisoval jeho význam v kontexte. Po identifikovaní skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, ktoré sú kvantitatívne alebo kvalitatívne významné, audítor musí podľa novej požiadavky opätovne zvážiť v prípade takýchto skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, či môže existovať jedno alebo viacero rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdenia;

65. Odsek 18 ISA 330 sa tiež zameriava na „významné“ skupiny transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení²⁸ a vyžaduje substantívne testy pre všetky takéto skupiny transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení. IAASB súhlasila, že bude ďalej zvažovať spolupôsobenie odseku 18 ISA 330 s revíziami navrhovanými pre existujúci ISA 315 (revidované znenie) napriek tomu, že tieto odseky sa týkajú podobného účelu zabrániť nedokonalému identifikovaniu a posúdeniu rizík. IAASB sa zaoberala rôznymi názormi a napokon sa rozhodla zachovať tento odsek (v snahe získať v ED 315 stanoviská zainteresovaných strán) a súčasne vykonala zmeny s cieľom:

- objasniť, že odsek 18 ISA 330 sa vzťahuje na skupiny transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, ktoré nie sú „*kvantitatívne ani kvalitatívne významné*“, aby bol tak dosiahnutý súlad s rozsahom navrhovanej požiadavky odstupe v ED-315;
- vysvetliť v aplikačnom materiáli spolupôsobenie tejto požiadavky s novým konceptom významných skupín transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení;
- objasniť požadované pracovné úsilie v súvislosti so skupinami transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení, na ktoré sa vzťahuje táto požiadavka.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

66. Pokiaľ ide o zmeny navrhnuté v ED-315, respondenti vo všeobecnosti podporili:

- oddelenie posúdenia prirodzeného rizika a kontrolného rizika, a uvedené objasnenia. Bez ohľadu na podporu boli vyjadrené rôzne obavy týkajúce sa toho, ako audítor zohľadní spolupôsobenie prirodzeného a kontrolného rizika s cieľom posúdiť riziká významnej nesprávnosti;
- výslovné uvedenie konceptu spektra rizika, ale vyzvali k doplneniu ďalšieho usmernenia vysvetľujúceho, ako tento koncept funguje v rámci štandardu. Respondenti tiež navrhli, aby bola pridaná požiadavka na posúdenie toho, kde sa jednotlivé riziká nachádzajú na spektre rizík, spolu s primeranou dokumentáciou tohto posúdenia;

²⁸ „Bez ohľad na posúdené riziká významnej nesprávnosti musí audítor navrhnúť a vykonať substantívne testy pre všetky významné skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia.“

- nové definície pre relevantné tvrdenia a významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení, ale súčasne vyjadrili aj silné názory na „prah“ primeranej možnosti výskytu nesprávnosti. Najmä zainteresované strany zastávali názor, že „primeraná možnosť“ nesprávnosti neznamená, že možná nesprávnosť je „viac než vzdialená“. Respondenti vyjadrili aj obavy ohľadom zložitosti definície relevantného tvrdenia;
 - zavedenie konceptu faktorov prirodzeného rizika. Zaznamenané však boli rôzne názory na to, ako je vo faktoroch prirodzeného rizika zachytený podvod, keďže faktory rizika podvodu je možné identifikovať na základe podmienok, ktoré sa týkajú kontrolného rizika a aj prirodzeného rizika.
67. Respondenti podporili smer zmeny vzhľadom na definíciu závažného rizika (t. j. zdôrazniť, že určenie nie je výsledkom reakcií, ale skôr toho, kde sa na spektre prirodzeného rizika identifikované riziko nachádza). Vyjadrili však aj určité obavy ohľadom:
- používania výrazu „blízko k hornej hranici“ na vysvetlenie toho, kde sa tieto riziká nachádzajú na spektre prirodzeného rizika;
 - aspektu definície, ktorá vyžaduje, aby audítor zohľadnil pravdepodobnosť „alebo“ mieru nesprávnosti, a odporúča, aby spojka „alebo“ bola nahradená spojkou „a“. Respondenti mali obavy, že spojka „alebo“ by mohla spôsobiť rôzne interpretácie a mať neželené následky, ako napríklad nereálne zvýšenie počtu identifikovaných závažných rizík, najmä ak pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti je nízka.
68. Respondenti mali rôzne názory na podporu novej požiadavky odstupe pri súčasnom zachovaní odseku 18 ISA330 a na to, či sú obidve požiadavky potrebné. Okrem toho mali aj rôzne názory na popis „významnej“ nesprávnosti ako „kvantitatívna“ a „kvalitatívna“ v požiadavke odstupe. Tí respondenti, ktoré podporovali pridanie ďalšieho textu, tvrdili, že je užitočné pripomenúť, že významnosť zahrňuje kvantitatívne aj kvalitatívne aspekty, kým iní boli názoru, že to nie je potrebné a že je to v definícii významnosti nepriamo vyjadrené.

Rozhodnutia IAASB

69. Okrem zmien a vylepšení na riešenie zrozumiteľnosti, dĺžky a zložitosti, ako je uvedené v odseku 12 tohto dokumentu, v rámci požiadaviek a súvisiaceho aplikačného materiálu týkajúceho sa audítorskej identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti, IAASB:
- zdokonalila aplikačný materiál so zreteľom na spektrum prirodzeného rizika s cieľom podrobnejšie vysvetliť, ako by sa malo používať, a poskytnúť ďalší kontext používania výrazu „blízko hornej hranice spektra“ pri označovaní závažného rizika (odseky A208–A214). IAASB neposilnila požiadavky vo vzťahu k spektru prirodzeného rizika a toho, ako by sa riziká mali na tomto spektre posudzovať, aby sa zachoval štandard založený na zásadách. Spôsob, ako firmy posudzujú riziká na spektre sa líši, a preto štandard nemôže normatívne stanoviť, ako by sa tento koncept mal v praxi uplatňovať;
 - zjednodušila definíciu relevantného tvrdenia (odsek 12(h)) a preformulovala požiadavku určiť významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch a zverejnení a ich relevantných tvrdení, aby bola dosiahnutá zhoda s tým, ako sú definované (odsek 29). Pri zjednodušovaní definície relevantného tvrdenia IAASB súhlasila, že ISA 315 (revidované znenie 2019) by nemal byť miestom, kde by mal byť vysvetlený „prah“ pre identifikáciu možnej nesprávnosti, a premiestnila vysvetlenie tohto „prahu“, aby podporila definíciu rizika významnej

nesprávnosti v ISA 200²⁹ (so zámerom lepšie prepojiť tento prah s „priateľne nízkou úrovňou“ vysvetlenou v ISA 200). Boli tiež odstránené odkazy na „viac než vzdialené“. Pretože v ISA 315 (revidované znenie 2019) sa používa výraz „primerane možné“, jeho význam je podporený a vysvetlený v aplikačnom materiáli k ISA 200 (t. j., že riziko významnej nesprávnosti existuje tam, kde je primeraná možnosť, že sa nesprávnosť vyskytne (t. j. jej pravdepodobnosť), aj že bude významná, ak sa naozaj vyskytne (t. j. jej miera veľkosti)) (harmonizačné novely k ISA 200, odsek A13a);³⁰

- revidovala definíciu faktorov prirodzeného rizika, ktorá sa týkala zahrnutia „náchylnosti k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu *alebo podvodu*“. Na zmiernenie obáv, že odkaz na podvod pri faktoroch prirodzeného rizika presahuje rámec jeho dopadu na prirodzené riziko, IAASB preformulovala faktor prirodzeného rizika tak, aby zahŕňal „náchylnosť k nesprávnosti v dôsledku zaujatosti manažmentu alebo ďalších *faktorov prirodzeného rizika, ak ovplyvňujú prirodzené riziko*“ (odsek 12(f)), a tak uznala, že faktory prirodzeného rizika sa musia považovať za faktory, ktoré ovplyvňujú skôr prirodzené riziko, a nie kontrolné riziko (a sú riešené v ISA 240);
- uznala problémy týkajúce sa používania výrazu „riziko významnej nesprávnosti“ a konkrétne zvažila navrhovanú zmenu s cieľom identifikovať „prirodzené riziká“ namiesto „rizík významnej nesprávnosti.“ Bez ohľadu na to, že definícia rizika významnej nesprávnosti zahrňuje prirodzené riziko aj kontrolné riziko, je IAASB názoru, že zmena takéhoto výrazu môže vyvolať otázky ohľadom neexistencie požiadavky identifikovať „kontrolné riziká“ (štandard vyžaduje, aby audítor posúdil kontrolné riziko). Môže tiež ďalej posilniť mylnú predstavu, že identifikáciu rizík významnej nesprávnosti je možné v skutočnosti vykonať aj bez oboznámenia sa s vnútorným kontrolným systémom účtovnej jednotky. Napriek tomu však boli vykonané zmeny s cieľom objasniť, že identifikácia rizika významnej nesprávnosti je „založená na prirodzenom riziku“ (pozri odsek A186);
- zmenila definíciu závažného rizika tak, že nevychádza z „pravdepodobnosti *alebo* miery veľkosti“, ale z „pravdepodobnosti *a* miery veľkosti“ (odsek 12(l)), a zlepšila aplikačný materiál, aby zdôraznila, že určenie závažného rizika zohľadňuje aj kombináciu pravdepodobnosti a miery veľkosti a tiež aj relatívne účinky faktorov prirodzeného rizika, a zdôraznila aj to, ako tieto faktory ovplyvňujú to, kde sa riziko na spektre prirodzeného rizika nachádza;
- preformulovala požiadavku posúdiť kontrolné riziko s cieľom priamejšie vysvetliť, ako sa kontrolné riziko posudzuje, keď audítor neplánuje testovať účinnosť fungovania kontrol (odsek 34). Táto zmena viac podporuje vyhlásenia v ISA 200 a ISA 540 (revidované znenie), podľa ktorých audítor osobitne posudzuje prirodzené riziko a kontrolné riziko, ale súčasne aj objasňuje, že posúdenie kontrolného rizika by zmenilo auditorské posúdenie rizika významnej nesprávnosti iba vtedy, ak audítor plánuje testovať účinné fungovanie kontrol. Vysvetlenie v pokynoch týkajúcich sa prvej implementácie (v príprave) na podporu aplikovania zmien ISA 315 (revidované znenie 2019) viac zdôrazní, že ak audítor nezamýšľa a ani neexistuje požiadavka testovať účinné fungovanie kontrol, a audítor sa rozhodne netestovať účinné fungovanie kontrol, potom toto rozhodnutie alebo postup sám o sebe predstavuje „implicitné“ posúdenie kontrolného rizika;

²⁹ ISA 200, *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade sa medzinárodnými auditorskými štandardmi*

³⁰ Zmena bola vykonaná vo forme harmonizačnej novely k ISA 200.

- zachovala odsek 18 ISA 330 aj požiadavku odstupu v ISA 315 (revidované znenie 2019), keďže respondenti na konkrétnu otázku v ED-315 ohľadom zachovania jedného z týchto odsekov alebo obidvoch odsekov neuviedli silné preferovanie rovnováhy (t. j. neuviedli žiadny presvedčivý dôvod na zmeny predloženého textu). IAASB však z požiadaviek odstránila „*kvantitatívne a kvalitatívne*“ (významná), keďže toto už bolo nepriamo uvedené v popise významnosti z hľadiska ISA 320.³¹ IAASB tiež revidovala požiadavku odstupu na objasnenie toho, že predmetom ďalších úvah v tomto odseku (odsek 36) sú skupiny transakcií, zostatky na účtoch a zverejnenia, ktoré sú významné (nie závažné, pretože tie už boli vyriešené);
- ďalej posúdila, či sú požadované substantívne testy pre všetky relevantné tvrdenia, pre významné skupiny transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení v odseku 18 ISA 330, ale súhlasila, že nie sú potrebné žiadne ďalšie zmeny okrem navrhovaného aplikačného materiálu³², z ktorého je jasné, že audítor pri navrhovaní substantívnych audítorských postupov zväži najvhodnejšie tvrdenia.

Dokumentácia

Základné fakty

70. IAASB uvažovala o rozšírení požiadavky špecifickej dokumentácie v ED-315, ale vzhľadom na celkové dokumentačné požiadavky v ISA 230³³ súhlasila s tým, že nie je potrebné, aby do štandardu boli zahrnuté podrobnejšie požiadavky na dokumentáciu (okrem prípadov uvedených nižšie).
71. Na základe objasnení a vylepšení týkajúcich sa kontrol, ktoré sú relevantné v kontexte auditu, IAASB dospela k záveru, že prospešnejšia by bola priamejšia požiadavka na dokumentáciu kontrol, ktoré boli identifikované ako relevantné pre audit. IAASB tiež súhlasila, že je dôležité zachytiť významné úsudky audítora pri identifikovaní a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti, vrátane tých, ktoré sa týkajú určenia závažných rizík, a preto posilnila požiadavku na dokumentáciu z tohto hľadiska.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

72. Respondenti vyjadrili rôzne názory a uviedli mnohé oblasti, v ktorých je podľa nich nutné, aby požiadavky na dokumentáciu v ED-315 boli lepšie vypracované.

Rozhodnutia IAASB

73. IAASB sa zaoberala tým, či sú potrebné ďalšie zmeny rôznych aspektov navrhnutých respondentmi, ale prijala napokon záver, že nebude navrhovať žiadne ďalšie zmeny, pričom zohľadnila požiadavku ISA 230 zdokumentovať „významné záležitosti vyplývajúce z auditu.“³⁴ IAASB však posilnila dokumentačné požiadavky týkajúce sa audítorskej práce pri vyhodnocovaní nastavenia kontrol a pri určovaní, či boli tieto kontroly implementované, rovnako ako aj kontrol zložky kontrolných činností. Cieľom tohto bolo zosúladienie požiadaviek so zmenami týkajúcimi sa kontroly zložky kontrolných činností (odsek 38(c)).

³¹ ISA 320, *Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu*

³² Harmonizačné novely k odseku A42a ISA 330

³³ ISA 230, *Audítorská dokumentácia*, odsek 8

³⁴ ISA 230, odsek 8(c)

74. Pri postupujúcich zmenách týkajúcich sa profesionálneho skepticizmu zastávala IAASB názor, že by bolo užitočné, ak by boli uvedené lepšie príklady oblastí, ktoré je nutné zdokumentovať na preukázanie profesionálneho skepticizmu. IAASB preto doplnila špecifické odkazy na odseky v ISA 315 (revidované znenie (2019)), ktoré môžu byť zdokumentované, čím by bolo možné preukázať audítorské uplatňovanie profesionálneho skepticizmu (odsek A238).
75. IAASB si však plne uvedomuje, že bude ešte potrebné ďalšie usmernenie, a plánuje zaoberať sa špecifickým usmernením týkajúcim sa dokumentácie, pretože vývoj implementačného usmernenia je založený na prijatej väzbe.

Dátum účinnosti

Základné fakty

76. Dôvodová správa k ED-315 kladie respondentom otázku, či by vhodný dátum účinnosti štandardu bol dátum pre účtovné obdobia končiace približne 18 mesiacov po dátume schválenia konečnej verzie ISA.

Zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

77. Respondenti vyjadrili rozličné názory na navrhovaný dátum účinnosti.
78. Respondenti nesúhlasili s navrhovanou časovou lehotou a zdôraznili, že takéto podstatné zmeny vyžadujú reálnejšiu lehotu a podobne aj preklad revidovaného štandardu bude podľa nich potrebovať viac času. Niektorí z týchto respondentov uviedli, že lehoty 24 až 30 mesiacov by boli reálnejšie. Niekoľko respondentov, ktorí podporili navrhovanú lehotu, uviedli, že ich podpora vychádza z navrhovaného zjednodušenia ED-315, avšak ak by si ISA 315 (revidované znenie) zachoval rovnakú mieru zložitosti, potrebná by bola dlhšia lehota.

Rozhodnutia IAASB

79. IAASB súhlasila s tým, že vhodný by bol dátum účinnosti implementácie auditov finančných výkazov pre obdobia začínajúce 15. decembra 2021 alebo neskôr, pretože:
- očakávané končené schválenie Radou pre dohľad nad verejným záujmom sa očakáva koncom roka 2019 a tento dátum je v súlade s dátumami implementácie z minulosti, ktoré sa zhodujú s kalendárnym rokom;
 - schválený štandard je základným štandardom a firmy budú potrebovať určitý čas na aktualizovanie svojich metodík a nástrojov auditu, na vypracovanie materiálov k školeniam a na vyškoľenie svojich pracovníkov, aby boli schopné zohľadniť zmeny prijaté v ISA 315 (revidované znenie). IAASB uviedla, že krátke obdobie na implementáciu môže viesť k uponáhľanej alebo neúčinnnej implementácii, čo by zase mohlo mať nezamýšľaný (a nežiadúci) účinok a spôsobiť vyššiu úroveň negatívnych zistení z auditu;
 - ISA 540 (revidované znenie) je už účinný. Tento štandard zaviedol revidovanie postupov posúdenia rizík pre účtovné odhady týkajúce sa revidovania vykonaného v ED-315. Preto je vhodné skrátiť obdobie medzi dátumom účinnosti ISA 540 (revidované znenie) a dokončením navrhovaných revízií existujúceho štandardu ISA 315;
 - niektorí národní tvorcovia audítorských štandardov potrebujú určitý čas na preklad štandardu a v niektorých prípadoch čas na vypracovanie doplnkového implementačného materiálu na

základe preloženého štandardu.

80. IAASB súhlasila, že by sa mala povoliť a podporovať skorá implementácia vzhľadom na významný počet kontrolných zistení týkajúcich sa identifikácie a posúdenia rizík.

Harmonizačné novely

Základné fakty a zhrnutie pripomienok prijatých ku konzultačnému dokumentu ED-315

81. IAASB nedávno dokončila projekt revidovania ISA 540 (revidované znenie),³⁵ čo je ďalší dôležitý stavebný kameň na posilnenie kvality auditov vo verejnom záujme. V procese vývoja zmien v ED-315 zohľadnila IAASB významnú interakciu medzi ISA 540 (revidované znenie) a existujúcim (a navrhovaným) ISA 315, pretože audítorské postupy posúdenia rizík vo vzťahu k účtovným odhadom vychádzajú zo zásad a postupov požadovaných podľa ISA 315 (revidované znenie).
82. Ako súčasť balíka konzultačného dokumentu ED-315 boli navrhnuté zmeny nedávno dokončeného štandardu ISA 540 (revidované znenie), ku ktorým respondenti uviedli veľmi málo pripomienok (okrem pripomienok, ktoré sa týkali základnej zmeny ISA 315 (revidované znenie)).
83. Navrhnuté boli aj harmonizačné novely k ISA 200, ISA 240 a ISA 330. Zdôraznené a vysvetlené boli aj niektoré ďalšie harmonizačné novely, ktoré boli skôr redakčného charakteru, ale konkrétne harmonizačné novely neboli predložené (vzhľadom na skôr redakčný charakter takýchto zmien).
84. S výnimkou pripomienok týkajúcich sa záležitostí riešených, ako je vysvetlené v odseku 68 tohto dokumentu týkajúceho sa ISA 200 a v odsekoch 65, 68 a 69 tohto dokumentu týkajúcich sa odseku 18 ISA 330, neboli vznešené žiadne ďalšie významné záležitosti, pokiaľ ide o podrobné navrhované harmonizačné novely. Respondenti však všeobecne uviedli, že:
- ISA 330 by mal byť v širšom zmysle revidovaný ako osobitný projekt;
 - harmonizačné novely by mali byť aktualizované vzhľadom na nové revízie vykonané pri finalizácii revidovaného štandardu;
 - harmonizačné novely, ktoré neboli Rade predložené, by jej mali byť predložené pri finalizovaní štandardu a jeho harmonizačných noviel.

Rozhodnutia IAASB

85. V ISA 200 a ISA 330 boli vykonané ďalšie zmeny, ako je vysvetlené v odseku 69.
86. Pokiaľ ide o ostatné harmonizačné novely, IAASB vykonala iba menšie zmeny, aby bol dosiahnutý súlad s konečnou verziou textu ISA 315 (revidované znenie 2019).

Revidovanie a ďalšie činnosti v období po implementácii s cieľom presadiť povedomie a informovanosť a podporiť účinnú implementáciu ISA 315 (revidované znenie 2019)

70. IAASB plánuje preskúmať implementáciu ISA 315 (revidované znenie 2019) po druhom roku implementácie (aby zmeny štandardu bolo možné náležite implementovať). Cieľom tohto preskúmania bude posúdiť, či ISA 315 (revidované znenie 2019) dosiahol zamýšľané ciele, a umožniť, aby IAASB okrem iného:
- získala poznatky, či je štandard dostatočne škálovateľný a či prispieva k uplatňovaniu profesionálneho skepticizmu;
 - identifikovala implementačné problémy a možné oblasti zlepšenia v rámci štandardu;
 - posúdila, či sú potrebné prípadné ďalšie vylepšenia ISA 315 (revidované znenie 2019).

³⁵ IAASB schválila ISA 540 (revidované znenie), *Audit účtovných odhadov a súvisiace zverejnenia*, v júni 2018, Rada pre dohľad nad verejným záujmom v septembri 2018.

71. Takéto preskúmanie po implementácii môže tiež identifikovať, ako sú v praxi riešené praktické problémy a obavy (audítormi, manažmentom a výbormi pre audit), a posúdiť, či štandard potrebuje ďalšie vylepšenia alebo zdokonalenia, alebo dodatočnú implementačnú podporu.

Implementačné podporné činnosti

72. IAASB sa zaviazala vykonávať činnosti na podporu povedomia, informovanosti a účinnej implementácie ISA 315 (revidované znenie 2019). Ďalšie informácie o implementačných činnostiach súvisiacich s ISA 315 (revidované znenie 2019) budú dostupné na webovej stránke IAASB, len čo budú k dispozícii.

Príloha

Problémy týkajúce sa verejného záujmu, ktoré v súvislosti s ISA 315 uviedla Rada pre ochranu verejných záujmov (PIOB)

Problémy týkajúce sa verejného záujmu	Rozhodnutia, ktoré prijala IAASB
<p><i>Vplyv a riziko používania technológií</i></p> <p>PIOB vyzvala IAASB, aby sa zaoberala vplyvom a rizikom používania technológií pri identifikácii a posúdení rizík (napr. veľké dáta, dátové analytika, kybernetické riziká a kybernetická bezpečnosť) a dôležitosťou profesionálneho skepticizmu.</p> <p>PIOB oceňuje, že štandard obsahuje niekoľko ustanovení zameraných na technológie, rovnako ako aj aplikačný materiál, ktorý uvádza odkazy na automatizované nástroje a techniky, pričom štandard súčasne viac zdôrazňuje profesionálny skepticizmus.</p>	<p>Okrem objasnenia požiadaviek týkajúcich sa IT sa aplikačný materiál teraz zaoberá aj získaním požadovaných poznatkov a rozhodnutiami, ktoré audítor musí prijať, pokiaľ ide o identifikovanie a posúdenie rizík vyplývajúcich z používania IT. Usmernenie, ktoré zahŕňa podrobnosti o IT prostredí účtovnej jednotky a jeho rôzne zložitosti, bolo zdokonalené a v niektorých prípadoch presunuté do novej IT prílohy. Súčasťou tejto prílohy je aj zohľadnenie záležitostí uvedených respondentmi, ako napríklad kybernetická bezpečnosť. Pridaná bola tiež nová príloha, ktorá je venovaná záležitostiam, ktoré musí audítor zvážiť pri oboznamovaní sa so všeobecnými IT kontrolami.</p> <p>Pokiaľ ide o zmeny týkajúce sa profesionálneho skepticizmu v ED-315, IAASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zaviedla požiadavku navrhnúť a vykonať postupy posúdenia rizík spôsobom, ktorý nie je zaujatý voči získaniu audítorských dôkazov, ktoré môžu svedčiť v prospech alebo neprospech tvrdení; • zaviedla požiadavku „odstupu“ po vykonaní postupov posúdenia rizík, s prihliadnutím na všetky audítorské dôkazy získané postupmi posúdenia rizík, ktoré potvrdzujú tvrdenia manažmentu, alebo im odporujú, s cieľom vyhodnotiť, či audítorské dôkazy získané postupmi posúdenia rizík poskytujú dostatočný základ pre identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti; • použila jasnejší jazyk a zdokonalila aplikačný materiál, aby posilnila dôležitosť uplatňovania profesionálneho skepticizmu pri vykonávaní postupov posúdenia rizík.
<p><i>Požiadavky a zatriedenie požiadaviek v rámci štandardu.</i></p> <p>Oddelením toho, „čo [je potrebné]“ (v požiadavkách) od toho, „prečo [je to potrebné] a „ako [sa to musí vykonať]“ (v aplikačnom materiáli) v prepracovanom ISA 315 sa všeobecne dosahuje väčšia miera zrozumiteľnosti.</p>	<p>Okrem snáh o zlepšenia, pokiaľ ide o zrozumiteľnosť a zložitosť (a niekedy aj zatriedenia požiadaviek), ako je vysvetlené v odseku 12 tohto dokumentu, sa IAASB rozhodla, že:</p>

PIOB zdôrazňuje dôležitosť zavedenia všetkých požiadaviek v štandarde. PIOB tiež navrhuje začleniť koncept zatriedenia požiadaviek do štandardu, a nie aplikačného materiálu.

Odseky venované zatriedeniu požiadaviek, rovnako ako aj aspekty týkajúce sa menej zložitých účtovných jednotiek boli v štandarde osobitne označené a uvedené v rámci aplikačného materiálu, čím boli poskytnuté názorné príklady, ako sa zatriedenie požiadaviek uplatňuje.

- uvedie osobitné odseky o zatriedení požiadaviek pod nadpisom „Zatriedenie požiadaviek,” aby zdôraznila a ilustrovala proporcionalitu a zatriedenie požiadaviek v rámci štandardu;
- v relevantných prípadoch ilustruje zatriedenie požiadaviek a uvedie protikladné príklady (t. j. príkladmi ilustrujúcimi obidve strany spektra zložitosti).

Štruktúry a procesy, ktoré napomáhajú činnostiam IAASB, podporuje Medzinárodná federácia účtovníkov® alebo IFAC®.

IAASB ani IFAC nepreberajú zodpovednosť za stratu spôsobenú akejkoľvek osobe, ktoré koná alebo zdrží sa konania na základe materiálu uvedeného v tejto publikácii, bez ohľadu na to, či takáto strata bola spôsobená nedbalosťou alebo inak.

Copyright © December 2019 by IFAC. Všetky práva vyhradené.

Výrazy „Medzinárodná rada pre audítorské a uisťovacie štandardy“, „Medzinárodné audítorské štandardy“, „Medzinárodné štandardy pre overovacie zákazky“, „Medzinárodné štandardy pre zákazky na preverenie“, „Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby“, „Medzinárodné štandardy pre kontrolu kvality“, „Poznámky k medzinárodnej audítorskej praxi“, „IAASB“, „ISA“, „ISAE“, „ISRE“, „ISRS“, „ISQC“, „IAPN“ a logo IAASB sú ochrannými známkami IFAC, alebo registrovanými ochrannými známkami a ochrannými známkami zapísanými pre služby IFAC v USA a ostatných krajinách.

Ďalšie informácií ohľadom autorských práv, ochranných známok a povolení sú uvedené na webovej stránke IFAC v časti [permissions](#), alebo kontaktujte permissions@ifac.org.

Tento Podporný materiál pre závery: ISA 315 (revidované znenie 2019), Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, vrátane Harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, Medzinárodnej rady pre audítorské a uisťovacie štandardy, ktorý zverejnila International Federation of Accountants v októbri 2019 v anglickom jazyku, bol preložený do slovenského jazyka Slovenskou komorou audítorov v novembri 2021 a je reprodukováný so súhlasom IFAC. Proces prekladu Podporného materiálu pre závery: ISA 315 (revidované znenie 2019), Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, vrátane Harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, posúdila federácia IFAC a preklad sa uskutočnil v súlade s „Vyhláseniami o zásadách — Zásady pre preklad publikácií International Federation of Accountants.“ Schváleným textom Podporného materiálu pre závery: ISA 315 (revidované znenie 2019), Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, vrátane Harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, je text s referenčným číslom SK-SKAU-T-OA11-2021 3, ktorý zverejnila IFAC v anglickom jazyku. IFAC nepreberá zodpovednosť za nepresnosť a úplnosť prekladu, ani za kroky, ktoré môžu z toho vyplynúť.

Text Podporný materiál pre závery: ISA 315 (revidované znenie 2019), Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, vrátane Harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, v anglickom jazyku © 2019 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Text Podporný materiál pre závery: ISA 315 (revidované znenie 2019), Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti, vrátane Harmonizačných noviel k ďalším medzinárodným štandardom, v slovenskom jazyku © 2022 IFAC. Všetky práva vyhradené.

Originálny názov: Basis for Conclusion: ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, including conforming and consequential amendments to other international standards, december 2019



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org